

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LE
RÉGIME FISCAL
DES
RÉGIONS LIBÉRÉES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

Le Mercredi 30 Novembre 1921, à 15 heures 1/2

PAR

RENÉ MATHIEU

Président : M. HITIER, professeur.

*Suffragants : { MM. TRUCHY, professeur.
WAHL, professeur.*

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
ROUSSEAU ET C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER. 13

—
1921

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

**L'Université et la Faculté n'entendent donner aucune appro-
bation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces
opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.**

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LE
RÉGIME FISCAL
DES
RÉGIONS LIBÉRÉES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

Le Mercredi 30 Novembre 1921, à 15 heures 1/2

PAR

RENÉ MATHIEU



Président : M. HITIER, professeur.

*Suffragants : { MM. TRUCHY, professeur.
WAHL, professeur.*

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
ROUSSEAU ET C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

—
1921

UNIVERSITY OF ALABAMA LIBRARY

1955

LIBRARY

1955

LIBRARY

AVANT-PROPOS

Au nombre des multiples préoccupations qui ont assailli, au lendemain de l'armistice, les habitants des régions libérées, il est une question qui n'a pas laissé de se poser de façon angoissante en leur esprit, savoir dans quelle mesure et dans quelles conditions application allait leur être faite des lois fiscales en vigueur dans le pays.

Nous nous proposons d'examiner, au cours de la présente étude, les solutions qui ont été données à ce problème, et en particulier les dispositions de la loi récente du 16 juillet 1921 relative au Régime fiscal des régions libérées.

Avant d'aborder toutefois l'examen de cette loi — encore bien imparfaite et dont l'adoption s'est tant fait attendre — il nous a paru indispensable de mettre, en premier lieu, en lumière quelle était la situation réelle des départements français libérés à la date du 11 novembre 1918. Tel sera, en effet, le point sur lequel porteront tout d'abord nos

observations, et nous nous attacherons à montrer, à cette occasion, les raisons majeures qui militaient en faveur du vote rapide d'une législation temporaire, appropriée aux circonstances.

Il nous a semblé nécessaire, en second lieu, de donner un aperçu du régime de droit commun fiscal en vigueur dans toute la France, régime auquel demeurèrent légalement soumis jusqu'en juillet 1921 les habitants des régions libérées, et qui, si l'on en juge par la grande charte financière promulguée le 26 juin 1920, impose à l'ensemble des contribuables français un effort financier considérable. Nous ne manquerons pas de faire suivre l'examen de certains des chefs d'imposition prévus par la loi, des considérations qu'il nous aura paru opportun d'apporter, à cette place, touchant la situation des régions libérées.

Dans une troisième partie, nous traiterons des quelques mesures exceptionnelles que le Parlement — avant le vote de la loi du 16 juillet 1921 — fut amené à consentir, sous la pression des revendications formulées par les intéressés.

Ces mesures exceptionnelles ont trait à la faculté d'imputation des impôts dus par les sinistrés sur l'indemnité à eux attribuée à titre des dommages de guerre ; c'est l'article 46 de la loi du 17 avril 1919 ; elles consistent, d'autre part, en certains tempéra-

ments accordés en matière de contributions foncières, d'impositions sur les bénéfices de l'exploitation agricole et de taxe sur les bénéfices de guerre ; enfin elles concernent la question des délais.

Il nous restera en dernier lieu à faire l'historique, puis l'exposé de la loi du 16 juillet 1921 ; nous ne manquerons pas d'en apporter un commentaire et un examen critique ; surtout, nous aurons à nous demander si cette loi répond bien, en son ensemble, à ce qu'auraient été en droit d'en attendre les contribuables des régions libérées, si elle ne mériterait pas, d'autre part, de voir, en divers points, son texte modifié, et s'il n'est pas à souhaiter, enfin, dans l'intérêt même de la justice, que de regrettables omissions fussent un jour réparées.

CHAPITRE PREMIER

NÉCESSITÉ DE MESURES FISCALES SPÉCIALES DANS LES RÉGIONS AYANT SUBI L'INVASION ENNEMIE.

Ce n'est que le 17 juillet 1921, c'est-à-dire près de trois années après le 11 novembre 1918, date de la signature de l'armistice, qu'a été promulguée au *Journal officiel* une loi spéciale destinée à régler le régime fiscal applicable aux départements français victimes de l'invasion ennemie.

Jusqu'à cette date, les habitants des régions libérées ont été laissés dans l'incertitude la plus complète touchant leur situation en matière fiscale, et si quelques mesures éparses furent prises pour certains cas particuliers, ils n'en sont pas moins demeurés soumis, durant cette période, aux règles du droit commun fiscal applicables à toute la France.

Il apparaît que ce soit sous la poussée intense de leurs légitimes revendications et grâce à l'action énergique de leurs représentants au Parlement, que les Chambres se sont enfin mises d'accord sur un

texte définitif, offrant, sinon tous remèdes désirables à une situation sans précédent, du moins des règles d'ensemble plus précises marquant un premier pas dans la voie de la justice.

Si l'on examine cependant quelle était la situation des régions envahies lors de leur libération et si l'on établit un simple parallèle entre les territoires français préservés de l'invasion et ces dix départements auxquels furent infligés quatre années de souffrances, de pillages et de réquisitions, quatre années surtout d'arrêt total de la vie économique, il tombe sous le sens qu'il ne pouvait être question d'appliquer, *de plano*, à ces derniers, ainsi que parurent cependant se disposer à le faire, dès le début, les agents de l'administration, les règles du droit commun fiscal en vigueur dans le pays.

Au lendemain de l'armistice, et ne fût-ce que pour éviter de douloureuses surprises et des vexations nouvelles à ceux qui avaient été soumis aux plus cruelles d'entre les épreuves, l'élaboration d'un statut fiscal particulier aux régions libérées, de même que l'urgence de sa réalisation, auraient dû ne pas manquer d'apparaître aux yeux du législateur comme une mesure d'impérieuse nécessité.

Plusieurs raisons, en effet, rendaient indispensable, en la circonstance, pour les pays dévastés, l'adoption immédiate d'une législation temporaire

spéciale, tant au point de vue du *droit strict* qu'au point de vue de la *situation de fait* et des règles les plus élémentaires de *l'équité*.

Dans le domaine juridique, une première constatation s'impose à l'esprit : c'est la situation très particulière dans laquelle se sont trouvés, pendant quatre années consécutives, les régions soumises au joug de l'envahisseur et sur le territoire desquelles, d'août 1914 aux derniers mois de l'année 1918, l'exécution des lois françaises, et notamment des lois fiscales, est demeurée, par la force des choses, complètement suspendue.

Il convient alors de se demander si les impôts français pouvaient, en droit, apparaître exigibles dans ces régions.

Si l'on examine tout d'abord la situation en ce qui concerne les impositions et taxes dont la perception avait été autorisée par la loi de finances de 1914, aucune hésitation, à la vérité, n'est possible. L'exigibilité de ces droits, en effet, n'est pas douteuse, car la loi annuelle de finances avait été régulièrement publiée avant que se soit produit le fait brutal de l'occupation.

Il demeure également certain, par application des dispositions du décret-loi des 5-11 novembre 1870, que les lois *ayant établi de nouveaux impôts, ou augmenté le taux des anciens impôts pendant la*

guerre, n'ont pu acquérir caractère exécutoire dans les régions envahies qu'après l'évacuation du territoire par les armées ennemies, et seulement un jour franc après que le *Journal officiel* qui les contient est parvenu au chef-lieu de l'arrondissement.

Il en résulte que l'époque à laquelle les nouvelles taxes et surtaxes sembleraient pouvoir être perçues dans les régions libérées serait la date, variable selon les arrondissements, à laquelle le *Journal officiel* est arrivé au chef-lieu de ces arrondissements. Tel serait, en particulier, le cas pour les nouveaux impôts directs qui ont été mis en vigueur depuis le début des hostilités.

Il ne faut pas manquer d'observer toutefois, qu'aux termes de l'article 2 du Code civil, il est de principe que les lois n'ont pas d'effet rétroactif. Il n'apparaît pas, d'autre part, à notre sens, que la publication *à posteriori* des lois de finances, dont le but, nous le savons, est de « prévoir et d'autoriser les dépenses annuelles de l'Etat », pût permettre d'opérer valablement le recouvrement des impôts dont il s'agit.

En ce qui concerne les impôts dont le mode d'assiette et de liquidation était réglé par des lois permanentes antérieures à 1915, une double distinction est à faire.

S'agit-il des contributions perçues sur rôles nominatifs, savoir les impôts directs, les rôles ne

peuvent être émis valablement que dans l'année à laquelle ils se rapportent, ou tout au moins avant la fin de la période complémentaire de l'exercice pendant laquelle les créances du Trésor peuvent être constatées. Il s'ensuit que dans les régions libérées, on ne peut mettre en recouvrement les contributions concernant les années 1915 à 1918.

En matière de contributions *non perçues sur rôles nominatifs* — et c'est le cas de tous les impôts de consommation en général — certaines d'entre elles, telles que la taxe sur les boissons, ne peuvent être recouvrées qu'au moment où se produit le fait qui motive la taxation, toute matière imposable faisant ensuite défaut.

Mais il n'en est pas de même pour d'autres contributions telles que les droits *de mutation par décès ou entre vifs*. Le fait qui entraîne la perception de ces droits persiste, en réalité, au delà du moment où il s'est produit et ne cesse d'avoir ses effets à l'égard des intéressés.

Il en résulte que pour les impôts de cette nature, la publication des lois de finances permet de saisir des faits qui n'ont pas cessé d'exister au moment de cette publication et de percevoir les impôts auxquels ils sont soumis.

Est-ce à dire que, même ici, le fisc ne doit pas se départir de sa rigueur habituelle et poursuivre,

sans user de ménagements particuliers, les contribuables en cause ?

Consulté par le gouvernement sur les conditions dans lesquelles devait être réglée, au regard du fisc, la situation des habitants des régions dévastées, le Conseil d'Etat a rendu à ce point de vue un arrêt dont les considérants sont à retenir :

« Considérant qu'en raison des circonstances
« exceptionnelles dans lesquelles se sont trouvés les
« contribuables des régions occupées, sans cesse menacés dans leur vie et dans leurs biens, frappés de
« lourdes contributions de guerre et de réquisitions
« de toutes sortes, soumis, en outre, aux pillages et
« aux destructions de l'ennemi, le recouvrement
« reconnu légalement possible de certaines catégories
« d'impôts serait, dans un grand nombre de cas,
« contraire à toute équité ; que, par suite, *l'intervention législative paraît s'imposer, en face d'une*
« *situation sans précédent, pour ouvrir au gouvernement la faculté d'accorder des remises et des*
« *délais plus étendus que ceux qui sont prévus par*
« les lois actuellement en vigueur. »

Ainsi qu'on le voit, le Conseil d'Etat n'a pas manqué de mettre en lumière ici la situation de fait existant dans les pays envahis et à laquelle nous avons fait allusion plus haut.

Il suffit, d'ailleurs, d'avoir vécu les dures années

de l'occupation pour se rendre compte de l'absolue nécessité d'un régime fiscal spécial pour les régions libérées, ainsi que des tempéraments qu'il est de toute justice d'apporter en la circonstance aux règles du droit commun.

« C'est sous forme de vie chère, a dit fort justement M. Charles Delesalle, député du Nord (1), que tout d'abord les populations ont payé. « Tous les bas de laine », ajoute-t-il, « se sont vidés pour acheter du pain — et quel pain — et des rutabagas, qui ont fait le fond de la nourriture pendant quatre ans ».

Quant aux autres denrées, leurs prix sont rapidement devenus inabordables et se sont accrus au fur et à mesure que se prolongeait la guerre ; c'est ainsi que le prix des pommes de terre, d'abord établi à 0 fr. 75, s'élève successivement à 1 fr. 50, 2 fr., 2 fr. 50, 3 fr., et par moments 5 fr. le kilogr. Les œufs atteignent 2 fr. pièce. Le beurre 30 fr. le kilogr. ; la viande 25 fr. ; les haricots 8 fr. la livre, à ne citer que ces exemples.

Il faut ajouter à cela que ces divers produits se raréfaient de ce fait que les Allemands avaient

(1) Avis présenté le 26 novembre 1920, au nom de la Commission des régions libérées, sur le projet de loi relatif au régime fiscal applicable dans les régions qui ont subi l'occupation ennemie.

installé de nombreuses « kommandanturs » et qu'ils n'autorisaient pas la sortie des marchandises d'une « kommandantur » dans l'autre. Certains centres demeuraient complètement dépourvus, alors que d'autres, tels que la kommandantur agricole de Saint-Amand-les-Eaux par exemple, avaient des légumes en abondance; les prix n'en demeuraient pas moins excessifs.

On pourra nous objecter ici que le ravitaillement américain a pu apporter quelque adoucissement à ces rigueurs. Il est exact de reconnaître que les denrées fournies par ce service — denrées qui, d'ailleurs, n'ont jamais été distribuées gratuitement — étaient vendues à des prix relativement avantageux, mais il y a lieu d'observer que les quantités mises ainsi à la disposition des populations étaient si limitées qu'elles se trouvaient généralement insuffisantes et que les habitants n'ont pu, par suite, retirer de ce concours américain des facilités suffisamment appréciables.

Bref, pour satisfaire aux exigences de la vie, les habitants des régions envahies se sont tous plus ou moins endettés. En particulier les petits rentiers, et d'autre part les négociants, qui ne pouvaient exercer leur profession, ont épuisé peu à peu leurs disponibilités. Ils se sont vus contraints d'emprunter sur titres, soit dans les banques, soit dans les mairies.

Ceux qui n'avaient pas de valeurs ont obtenu des avances dans les banques où ils étaient jugés solvables. Beaucoup, enfin, ont vécu du secours qui leur était donné ou consenti, à titre de prêt, par des parents ou des amis.

Pour éviter de se faire inscrire à la caisse de chômage, les petits cultivateurs ont dû valoriser leur modeste crédit.

Les fonctionnaires se sont vus dans l'obligation de demander aux mairies de leur faire des avances sur leur traitement. Il en a été de même pour les femmes de fonctionnaires dont les maris étaient mobilisés.

Il faut ajouter à cela que les loyers demeuraient impayés, que les coupons des affaires industrielles n'étaient pas touchés, et que dans la zone occupée, il n'a pas été réalisé de bénéfices commerciaux ou agricoles.

En ce qui concerne les coupons de titres industriels, on pourra nous objecter que l'argument n'a pas une portée très grande, que si les possesseurs se sont endettés, ils ont récupéré intégralement dès la libération la totalité de l'arriéré non encaissé (1).

(1) L'article 111 de la loi du 25 juin 1920 a attribué à l'Etat la propriété des coupons, intérêts ou dividendes atteints par la prescription quinquennale, ainsi que celle des actions, parts de fondateurs, obligations, dépôts de sommes d'argent dans les

En réalité, il n'en demeure pas moins vrai qu'ils ont, en fait, éprouvé de ce chef même un préjudice certain : tout d'abord, le montant du revenu de leurs

banques atteints par la prescription trentenaire.

En réponse à une question écrite de M. Trystram, sénateur, le ministre des Finances a précisé comment joue la prescription de 5 ans applicable aux coupons, intérêts et dividendes, en tenant compte des dispositions légales qui ont suspendu le cours des prescriptions pendant la guerre.

Tout compte tenu des dispositions du décret du 10 août 1914 et de la loi du 4 juillet 1915 et de la combinaison de ces dispositions avec celles de la loi du 23 octobre 1919, qui a fixé au 24 octobre 1919 la date de la cessation des hostilités, il convient d'adopter les règles suivantes :

1° Les délais de prescription entamés avant les hostilités ont été prorogés, à compter du 23 octobre 1919 inclus, pour un temps égal à celui qui restait à courir au 2 août 1914 (art. 2, 2^e al., § 1, décret du 10 août 1914).

2° Les délais non entamés à la date du 2 août 1914 et suspendus pendant tout leur cours normal, n'ont commencé à courir, pour leur pleine durée, d'après les principes généraux du droit, qu'à compter du 23 octobre inclus.

3° Les délais qui, normalement, auraient expiré dans les six mois de la cessation des hostilités, soit du 24 octobre 1919 au 24 avril 1920, ont été prolongés de six mois à partir de leur échéance normale (art. 3 et 4 de la loi du 4 juillet 1915).

En ce qui concerne les revenus de valeurs appartenant aux habitants des régions libérées, le projet de loi touchant le régime fiscal spécial à ces régions (art. 7 et 8) prévoit une prorogation de délai jusqu'au 1^{er} janvier 1922.

Ces dispositions ne s'appliquent qu'aux habitants des régions envahies qui sont demeurés dans ces régions pendant l'occupation, ou qui, eux-mêmes évacués, ont été contraints d'y laisser leurs valeurs.

valeurs mobilières, qui aurait pu être suffisant pour leur permettre de vivre en France libre, ne l'a pas été dans les pays envahis, où la cherté de la vie était beaucoup plus grande. De plus, les sommes qu'ils ont recouvrées au moment de la libération sont demeurées bien inférieures au total des emprunts successifs auxquels ils ont dû recourir, durant l'occupation, pour faire face aux nécessités de la vie. Enfin, pour les sommes ainsi empruntées, les habitants des régions libérées ont dû payer — lorsqu'ils leur ont été réclamés — des intérêts, alors que les sommes représentées par les coupons non encaissés n'en ont produit aucun.

En ce qui a trait aux bénéfices industriels, commerciaux ou agricoles non réalisés et aux salaires non touchés, il y a eu là aussi pour les intéressés, lorsqu'ils n'émergeaient pas à la caisse de chômage, une perte sèche, se traduisant le plus souvent par des dettes, et pour tous, en tout cas, par un manque à gagner et une impossibilité absolue de réaliser la moindre épargne.

L'exemple suivant, à la lumière des chiffres, ne manquera pas de faire ressortir, par voie de comparaison, cette situation désastreuse.

Prenons le cas de deux commerçants, l'un de Lille, l'autre de Marseille, et gagnant tous deux avant la guerre 20.000 francs par an, sur lesquels ils met-

taient de côté, annuellement, chacun 5.000 francs.

En admettant que le commerçant de Marseille n'ait pas vu augmenter ses bénéfices durant la période 1914-1918, il a pu continuer à mettre de côté 5.000 francs chaque année, soit, en quatre ans, 20.000 francs.

Or, quelle est la situation du commerçant de Lille ? Il n'a fait pendant quatre ans aucun chiffre d'affaires (il ne s'agit pas, bien entendu, d'un de ces louches individus dépourvus de scrupules, et qui faisant cause commune avec l'envahisseur, ont avec sa complicité spéculé sur la misère de leurs concitoyens), le manque à gagner de ce commerçant de Lille s'élèvera à 20.000×4 , soit 80.000 francs pour la période 1914-1918. Il ne faut pas oublier d'ajouter qu'il lui a fallu vivre pendant ce temps, que faute de revenus il a dû s'endetter. Il en résulte que si nous fixons le montant de la dette qu'il a dû contracter de ce chef, pour assurer son existence et celle des siens, à 40.000 francs par exemple, le chiffre global des pertes subies, au cours des hostilités, s'élèvera en ce qui le concerne à $80.000 + 40.000$, soit 120.000 francs.

La conclusion en est qu'à l'armistice il existe, entre les situations respectives des deux commerçants en cause, un écart de $120.000 + 20.000$ francs, soit 140.000 francs.

Cet exemple peut, à la vérité, s'appliquer dans des proportions plus ou moins fortes à des milliers d'industriels, commerçants, agriculteurs et salariés des malheureuses régions occupées.

Les observations qui précèdent touchant la situation de fait dans les régions occupées, nous amènent tout naturellement à faire valoir un dernier argument en faveur de l'adoption d'un régime fiscal spécial pour ces territoires si éprouvés, nous voulons parler de la nécessité qu'imposait la seule raison — toute question de sentimentalité, pourtant bien légitime, mise à part — d'accomplir le plus rapidement possible en leur faveur cette œuvre de justice encore bien imparfaite, dont la réalisation s'est tant fait attendre.

Appliquer aux habitants des régions dévastées le droit commun fiscal eût été, en effet, un défi à la justice et au bon sens, et ainsi eût été mis en péril le principe en vertu duquel l'impôt doit être égal pour tous ou, plus exactement, proportionné aux facultés réelles contributives de chacun.

Ce que demandent les intéressés, ce n'est pas jouir d'un régime de faveur ; ce qu'ils veulent, c'est bénéficier temporairement d'un *régime d'équité* qui, tenant compte des pertes qu'ils ont subies, des difficultés matérielles auxquelles ils ont eu à

faire face, des charges présentes et exceptionnelles qui leur incombent encore à l'heure actuelle, les mît le plus rapidement possible en situation de redevenir, comme avant la guerre, de bons payeurs de l'Etat.

CHAPITRE II

LE RÉGIME FISCAL APPLICABLE A TOUTE LA FRANCE

A LA FIN DE JUIN 1920.

La loi du 25 juin 1920, dont le but était de faire face à de très sérieuses difficultés financières résultant non seulement de la carence provisoire de l'Allemagne débitrice, mais aussi de la nécessité qui s'imposait au pays de trouver immédiatement huit milliards de ressources supplémentaires, est venue demander aux contribuables français un nouvel et gros effort fiscal.

Cette loi, qui constitue aujourd'hui la grande charte financière de la France et comprend en son ensemble tant le renforcement — le plus souvent du simple au double — des divers impôts et taxes déjà existants que la création de taxes nouvelles, était, il y a peu de temps encore, en l'absence de toute législation temporaire spéciale aux régions libérées, le statut fiscal auquel demeuraient soumis les contribuables de nos dix départements dévastés.

Les quelques mesures exceptionnelles prises, çà et là, avant le 16 juillet 1921 en faveur de cette catégorie de contribuables (que ces mesures aient trait à des compensations possibles, à des tempéraments spéciaux ou à l'octroi de délais divers) n'en laissèrent pas moins subsister en droit à leur égard et peser longtemps sur leurs épaules des charges identiques à celles dont étaient grevés les Français appartenant aux territoires préservés de l'invasion.

C'est pour cette raison qu'il nous a paru indispensable de donner ici — ne serait-ce que sous forme d'exposé rapide — un aperçu des dispositions principales inaugurées par le nouvel ordre fiscal de juin 1920.

Outre que cet aperçu nous offrira une documentation préalable dont l'opportunité n'est pas douteuse, il ne manquera pas de faire ressortir l'énormité des sacrifices qu'il parut être question d'imposer aux habitants du Nord de la France, en même temps que s'affirmera, une fois de plus, par cela même, l'intérêt qu'il y avait à déposer et à faire aboutir, dans un délai très court après l'armistice, le projet de loi spécial demeuré si longtemps en discussion au sein de nos Assemblées parlementaires (1).

(1) En ce qui concerne la législation antérieure, il n'est pas inutile de rappeler pour mémoire que, le 15 juillet 1914, en

Nous allons donc exposer succinctement quel était, au 25 juin 1920, le régime fiscal applicable à toute la France, en examinant successivement les divers chefs d'impositions en vigueur.

§ 1^{er}. — **Impôt foncier sur les propriétés bâties et non bâties.**

Propriété non bâtie. — L'impôt foncier sur les propriétés non bâties a été réorganisé par la loi du 29 mars 1914 en remplacement de l'ancienne contribution foncière et avec mise en application à dater du 1^{er} janvier 1915.

Cet impôt cesse d'être un impôt de répartition et

introduisant dans la législation française l'impôt global personnel sur le revenu *et en ajoutant ainsi aux impôts existants, notamment aux « quatre vieilles », un impôt complémentaire* qui devait être le premier acte d'une refonte de notre régime fiscal, le Parlement inaugurait un système dont la nouveauté tranchait nettement avec le système antérieur.

Devait intervenir ensuite, en pleine guerre, la loi du 31 juillet 1917. Cette loi portait : suppression des trois contributions personnelle mobilière, des portes et fenêtres et des patentes, et établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus baptisé dans la pratique du nom « d'impôt cédulaire ». Il est à noter toutefois qu'en ce qui concerne la personnelle mobilière, les portes et fenêtres et les patentes, ces impôts n'étaient en fait qu'en partie supprimés, car ils continuaient de subsister pour la part revenant aux départements et aux communes.

revêt la forme d'une taxe sur le revenu de la propriété, tout compte tenu des tarifs établis conformément à l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907 ; son taux avait été fixé à 4 0/0 ; le rendement prévu était de 65 millions ; quant aux évaluations de base, elles étaient, en 1907, établies d'après une valeur locative de 2 milliards.

Avec la loi du 31 juillet 1917, le taux de l'impôt foncier sur les propriétés non bâties est porté à 5 0/0. Il est entendu, toutefois (art. 48), que tout propriétaire exploitant pour son propre compte, et lorsque le revenu imposable de l'ensemble des propriétés non bâties qui lui appartiennent n'excède pas 400 fr. et que son revenu total n'est pas supérieur à 1.250 fr., aura droit à la remise du principal de la contribution foncière établie sur les terres dont il est à la fois propriétaire et exploitant, jusqu'à concurrence de l'impôt afférent à un revenu imposable de 200 francs.

Le taux de 5 0/0 prévu pour les propriétés non bâties par la loi de 1917 a été doublé, soit 10 0/0, par l'article 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.

Propriété bâtie. — En ce qui concerne la *propriété bâtie*, la loi du 29 mars 1914 avait élevé le taux de l'impôt à 4 0/0.

Le revenu net imposable déterminé par les évaluations cadastrales était de 2 milliards 750 millions et le rendement prévu de 110 millions.

Le taux a été porté à 5 0/0 par la loi du 31 juillet 1917, en même temps que demeuraient applicables les déductions prévues à la base par cette même loi pour les propriétés non bâties.

En 1920, le taux de l'impôt est élevé à 10 0/0. Il y a lieu d'observer toutefois que le taux de 5 0/0 est maintenu pendant 5 ans à partir du 1^{er} janvier 1920 à l'égard des contribuables qui établiront que le revenu annuel de leur propriété bâtie, du 31 juillet 1914 au 31 décembre 1919, a été inférieur de 50 0/0 au dit revenu pendant l'année 1913 et à condition que ce dernier n'ait pas dépassé 10.000 francs.

§ 2. — Impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Cet impôt a été successivement fixé de la manière suivante :

Loi du 29 mars 1914 :

Valeurs françaises et assimilées : 4 0/0 ;

Valeurs étrangères non abonnées : 5 0/0.

Loi du 30 décembre 1916 :

Valeurs françaises : 5 0/0.

Valeurs étrangères : 6 0/0.

Les nouveaux taux étaient applicables à dater du 1^{er} janvier 1917.

Loi du 25 juin 1920 :

Valeurs françaises : 10 0/0.

Valeurs étrangères : 12 0/0.

En ce qui concerne *la taxe sur les lots*, le taux de l'imposition porté à 10 0/0 par la loi du 30 décembre 1916 a été doublé, soit 20 0/0, par la loi du 25 juin 1920.

Les droits de transfert et de transmission ont été réglés de la façon suivante :

Loi du 29 mars 1914 :

Transfert et conversion : 0,90 0/0.

Droit annuel de transmission (titres au porteur) :
0,30 0/0 en tenant compte du cours.

Loi du 25 juin 1920 :

Transfert et conversion : 2 0/0 (art. 49).

Droit de transmission : 0,50 0/0.

En matière de *droits de timbre*, l'article 40 de la loi du 29 mars 1915 avait établi les taxations suivantes :

Timbre au comptant :

Actions : 0,90 0/0 et 1,80 0/0.

Obligations : 1,80 0/0.

Timbre par abonnement : 0,09 0/0 par an.

Sociétés étrangères non abonnées : 2 0/0.

La loi du 25 juin 1920 a établi les droits ci-après :

Timbre au comptant :

Actions : 1 0/0 et 2 0/0.

Obligations : 2 0/0.

Timbre par abonnement : 0,10 0/0 par an (1).

(1) Nous mentionnerons pour mémoire la question du rem-

§ 3. — Impôt général sur le revenu.

La loi du 15 juillet 1914 avait introduit dans notre système fiscal, sous forme d'impôt complémentaire, un impôt général sur le revenu. Cet impôt devait entrer en vigueur au 1^{er} janvier 1915, mais la loi du 26 décembre de la même année en reporta l'application au 1^{er} janvier 1916.

boursement de la taxe sur le revenu aux petits rentiers.

On sait combien l'impôt sur le revenu est lourd pour eux. Frappés d'une taxe de 10 0/0, leurs titres ont à supporter en plus un droit de timbre qui est de 0,10 0/0 de la valeur du titre ; enfin, si l'action ou l'obligation est, en la forme, au porteur, elle est taxée d'un droit, dit de transmission, calculé à raison de 0,50 0/0 de la valeur négociable du titre. Il en résulte que les valeurs mobilières — les rentes sur l'Etat mises à part — supportent une taxe qui varie de 25 à 30 0/0 de leurs revenus. Ceci est évidemment une charge excessive pour un petit rentier, qui, ayant par exemple un revenu de 5.000 fr. en actions ou obligations de société, se voit retenir sur cette somme un impôt de 1.200 à 1.500 francs.

Une disposition particulière de la loi du 25 juin 1920 a eu pour but de porter remède à cette situation. Elle autorise, en principe, le remboursement de la moitié de la taxe aux petits rentiers ayant moins de 5.000 francs de revenus, mais elle limite cette faculté aux titres nominatifs et encore à certains d'entre ces titres seulement : le décret du 16 décembre 1920 a réglementé la matière. Ce texte, à la vérité, tel qu'il est conçu, impose tant de formalités, de complications, de productions de pièces, qu'il rend des plus limitées l'application de la mesure, de faveur prévue par la loi.

La loi du 29 décembre 1915 décida ensuite qu'aucun recouvrement de cet impôt ne serait effectué avant le 31 décembre 1916 et 3 mois de délai furent même prévus en faveur des contribuables qui se trouveraient empêchés de remplir leurs obligations (1).

Aux termes de la loi de 1915, les taux applicables étaient les suivants :

2 0/0	appliqué au	1/5	de	5	à	10.000	francs.
»	»	aux	2/5	de	10	à	15.000
»	»	aux	3/5	de	15	à	20.000
»	»	aux	4/5	de	20	à	25.000

Intervint ensuite la loi du 30 décembre 1916, applicable au 1^{er} janvier 1917, et qui régla le taux de l'impôt comme ci-dessous :

1 0/0	de	3	à	8.000	francs.
2 0/0	de	8	à	12.000	»
3 0/0	de	12	à	16.000	»
4 0/0	de	16	à	20.000	»

(1) Au Sénat, M. Ribot déclara, à cette occasion, que pour les régions envahies il en serait de même au regard de l'impôt sur le revenu qu'au regard de tous les autres impôts. « *Il n'y a pas de loi, à cette heure, disait-il, qui dispense des impôts les habitants des régions envahies, mais je n'ai pas besoin d'ajouter que nous serons unanimes, lorsque l'heure sera venue, pour exempter des impôts qu'ils ne pourraient payer ceux qui auront souffert de l'invasion, et, silencieusement, gardé la dignité française, en présence de l'ennemi.* »

5 0/0 de 20 à 40.000 francs.

6 0/0 de 40 à 60.000 »

7 0/0 de 60 à 80.000 »

8 0/0 de 80 à 100.000 »

9 0/0 de 100 à 150.000 »

10 0/0 au-dessus de 150.000 francs.

Ce taux de 10 0/0 fut porté à 12,50 0/0 par la loi du 31 juillet 1917.

Le 29 juin 1918 fut votée une nouvelle disposition, applicable rétroactivement à dater du 1^{er} janvier 1918, et qui établit ainsi qu'il suit le montant de l'impôt général sur le revenu :

Exonération à la base pour les revenus de moins de 5.000 francs ; de 5 à 150.000 francs : impôt de 1,50 à 16 0/0 ; de 150 à 550.000 francs : impôt de 16 à 20 0/0 ; revenu de plus de 550.000 francs : 20 0/0.

La loi du 25 juin 1920 comporte une exemption de 6.000 francs à la base, plus une déduction de 3.000 francs pour les contribuables mariés.

Le taux de l'impôt est désormais de 50 0/0.

L'impôt est calculé, mises à part les déductions prévues, en comptant :

Pour 1/25 la fraction comprise entre 6.000 et 20.000, 2/25 la fraction comprise entre 20.000 et 30.000 francs,

Et ainsi de suite, en augmentant de 1/25 par tranche de 10.000 francs jusqu'à 100.000 francs ; par

tranche de 25.000 francs jusqu'à 400.000 francs ;
par tranche de 50.000 francs jusqu'à 550.000 francs ;
la fraction du revenu excédant 550.000 francs est
comptée pour l'intégralité.

La question de l'impôt général sur le revenu sou-
lève, en ce qui concerne les régions libérées, une
question très intéressante, touchant l'établissement
des déclarations d'impôt global sur le revenu pour
l'année 1919, lorsque cette déclaration doit être
faite par les contribuables qui sont restés dans les
pays envahis pendant la durée de l'occupation et
qui, par suite, se sont trouvés dans l'impossibilité de
toucher effectivement leurs revenus jusqu'à cette
année-là.

Si l'on appliquait à la lettre les dispositions des
dernières lois fiscales, la situation serait la suivante :
il y aurait lieu d'incorporer dans la déclaration affé-
rente à l'année 1919 tous les arrérages touchés en
1919, au titre des années antérieures, c'est-à-dire
ceux de 1915, 16, 17 et 18. Il en résulterait que l'im-
pôt serait calculé, pour ces années antérieures, sur ce
qui aurait été touché en la seule et même année 1919.

Interrogé à ce sujet, le ministre des Finances a
répondu que bien qu'il résulte de l'article 10 de la
loi du 15 juillet 1914 et de l'article 1^{er} de celle du
17 janvier 1917, que tous les revenus perçus au
cours d'une année quelconque doivent être consi-

dérés comme des revenus de ladite année, il est, en raison de la situation causée par la guerre, possible d'admettre, par exception, que les revenus dont les contribuables ont été privés pendant les années de guerre et qu'ils auront récupérés postérieurement à la cessation des hostilités soient rapportés, en vue de l'assiette de l'impôt aux années pendant lesquelles ils auraient dû normalement être réalisés.

Comme conclusion, l'impôt général n'est applicable aux personnes demeurées dans les régions envahies qu'à partir de 1919, ces contribuables n'ont pas à déclarer les revenus perçus par eux en 1919, au titre des années 1915, 16, 17 et 18.

§ 4. — Impôt sur les bénéfices de guerre.

C'est la loi du 1^{er} juillet 1916 qui a créé une contribution sur les « bénéfices supplémentaires ou exceptionnels » réalisés durant la guerre. Aux termes de cette loi, cet impôt devrait atteindre les bénéfices réalisés depuis le 1^{er} avril 1914 jusqu'à l'expiration du douzième mois qui suivrait celui de la cessation des hostilités (art. 1^{er}).

La contribution sur les bénéfices de guerre devait donc normalement cesser à la date du 11 novembre 1919, mais le Parlement décida que son application serait prorogée jusqu'au 30 juin 1920. C'est ce qui

résulte de l'article 12 de la loi du 25 juin 1920 qui porte en effet que « la contribution extraordinaire « instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916 cessera d'être « applicable aux bénéfices réalisés après le 30 juin « 1920 ».

Par bénéfices exceptionnels, il faut entendre : ceux réalisés par les personnes non patentées ayant accompli des actes de commerce à titre accidentel ou par les personnes patentées ou non ayant prêté, moyennant commission, leur entreprise pour la conclusion d'un marché avec l'Etat ou une administration publique.

Par bénéfices supplémentaires, il faut entendre les excédents de bénéfice net sur le bénéfice normal (commerçants patentés).

Le bénéfice normal est constitué pour la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs à la guerre, ou si la période durant laquelle ils ont été réalisés avant 1914 ne comprend pas trois exercices, d'après la moyenne des résultats durant cette période.

Le bénéfice normal ne peut, en aucun cas, être évalué à une somme inférieure à 5.000 francs, ni à 6 0/0 des capitaux réellement engagés.

Le produit net, en période de guerre, est calculé en établissant le bilan, pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entre-

prise, notamment en déduisant, s'il y a lieu, les sommes nécessaires à la réserve légale, celles qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel, le tout en tenant compte des pertes résultant de certains déficits d'exploitation.

Le taux de l'impôt sur les bénéfices de guerre a été fixé de la façon suivante :

Loi du 1^{er} juillet 1916 (période 1914-1915) :

Bénéfices exceptionnels : 50 0/0 de l'intégralité.

Bénéfices supplémentaires : 50 0/0 sur l'excédent du bénéfice normal.

Loi du 30 décembre 1916 (pour 1916) :

Bénéfice normal : 80 0/0 des capitaux et 60 0/0 sur portion des bénéfices imposables dépassant 500.000 francs.

Loi du 31 décembre 1917 (Périodes postérieures au 1^{er} janvier 1917) :

50 0/0 sur la fraction de bénéfices inférieurs à 100.000 francs.

60 0/0 de 100.000 à 250.000 francs.

70 0/0 de 250.000 à 500.000 francs.

80 0/0 pour la fraction de bénéfices supérieurs à 500.000 francs.

Le législateur, ainsi que nous le verrons plus loin (chapitre III, mesure spéciale), a, dans la loi du 1^{er} juillet 1916 et dans la loi du 25 juin 1920, consa-

cré différents articles à l'application aux régions libérées de la loi sur les bénéfices de guerre.

Ces dispositions font honneur à la conscience de leurs auteurs qui ont voulu, autant que possible, ne laisser aucun point dans l'ombre. Nous estimons toutefois qu'il ne peut y avoir lieu de s'étendre sur cette question des bénéfices de guerre dans les régions libérées et pour les raisons suivantes, que M. Louis Copin, avocat au barreau de Valenciennes, a très heureusement mises en lumière au cours d'un article paru dans le numéro du 10 avril 1920 de la Revue *Le Nord et l'Est Reconstitués* (p. 139) :

L'article 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1916, fait remarquer M. Copin, classe en quatre catégories les personnes et sociétés assujetties à la contribution extraordinaire :

1^o Personnes et sociétés ayant obtenu pour leur compte personnel des marchés dont elles ont confié l'exécution à d'autres et qui ont réalisé de ce fait un bénéfice ; il va sans dire que les habitants des régions libérées ne peuvent être visés par l'article 1^{er}, le fait de l'occupation ennemie les mettant dans l'impossibilité de passer des marchés soit directement, soit comme sous-traitants, pour les fournitures destinées à l'Etat ou à une administration publique.

2^o Intermédiaires ayant touché une commission des mains d'une personne à qui ils ont fait obtenir

un marché. Les habitants des régions libérées n'ont pas plus servi d'intermédiaires pour les marchés de 1914 à 1918 qu'ils n'ont eux-mêmes pu passer de marchés.

3° Industriels et commerçants qui ont vu leur bénéfice professionnel dépasser le taux normal pendant la guerre, c'est-à-dire ayant réalisé un bénéfice supplémentaire — à part quelques individus dénommés *ravitailleurs* qui ont pu réaliser des bénéfices supplémentaires qui ne méritent point qu'il leur soit accordé un régime de faveur et doivent, ainsi qu'il est juste, être imposés — il est hors de doute que la grande majorité des commerçants et industriels demeurés en pays occupés n'ont pu, soit du fait de difficultés sans nombre, soit du fait de l'absence de main-d'œuvre ou du manque de matières premières, réaliser un chiffre d'affaires même voisin du bénéfice normal.

4° Exploitants des mines, soumis à la redevance proportionnelle prévue par la loi du 21 avril 1910 (art. 33); non seulement ces exploitants, dans les régions libérées, n'ont pu réaliser aucun bénéfice, mais le fait de la destruction systématique par l'ennemi de leurs exploitations suffirait à lui seul, semble-t-il, pour empêcher qu'on vînt les grever de lourdes redevances.

En définitive la loi du 1^{er} juillet 1916 est parfaite-

ment applicable aux contribuables des régions libérées, mais « elle ne frappe que quelques rares individus au profit desquels l'opinion publique se refuse à solliciter la moindre disposition de faveur ».

§ 5. — Impôts cédulaires.

La loi du 31 juillet 1917, promulguée le 1^{er} août au *Journal officiel*, en même temps qu'elle réalisait en France, ainsi que nous l'avons dit plus haut, une réforme complète de notre système fiscal, notamment par la suppression des trois contributions personnelle mobilière, des portes et fenêtres et des patentes au profit de l'Etat, créait un impôt sur les diverses catégories de revenus établi en la forme « cédulaire ».

Nous allons examiner, en tenant compte des modifications apportées par la loi du 15 juin 1920, les dispositions relatives aux diverses catégories de revenus visées par la loi.

A. — *Impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux.*

Aux termes de la loi du 31 juillet 1917, le taux de l'impôt est fixé à 4,50 0/0.

Pour le calcul de l'impôt, la portion de bénéfices

n'excédant pas 4.500 francs est comptée pour un quart. La fraction comprise entre 4.500 et 5.000 fr. pour moitié ; le surplus pour la totalité.

Le taux de l'impôt a été élevé de 4,50 0/0 à 8 0/0 par la loi du 25 juin 1920 (1).

La taxe est établie au nom de chaque exploitant pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la direction des entreprises, ou à défaut, au lieu du principal établissement.

Il est admis que les pertes dûment constatées sont défalquées de l'ensemble des sommes imposables. Si par exemple un industriel à la tête de deux entreprises peut prouver que l'une d'elles est déficitaire pour 100.000 francs alors que l'autre accuse un bénéfice de 300.000 francs, l'impôt en ce qui le concerne sera calculé sur 200.000 francs.

Pour déterminer les bases de l'impôt, on tient compte, soit du bénéfice net après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature de commerce ou d'industrie, soit de l'application au chiffre d'affaires de coefficients appropriés.

(1) Dans le silence de la loi il y a lieu de considérer que le taux de 80 0/0 s'applique aux revenus de 1919.

Jusqu'à la loi du 25 juin 1920, les contribuables n'étaient obligés à une déclaration que s'ils voulaient être taxés sur leur bénéfice net. Quand ils préféraient être taxés sur leur chiffre d'affaires, ils n'avaient pas de déclaration à faire, à moins que cette déclaration ne leur ait été réclamée par le contrôleur.

Modifiant l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, l'article 3 de la loi de juin 1920 décide que les contribuables qui portent leur choix sur l'imposition sur le chiffre d'affaires seront tenus de faire parvenir au contrôleur des contributions directes, avant le 1^{er} avril de chaque année, « la déclaration écrite » de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente « toutes les fois que ce chiffre dépasse la somme de 50.000 francs », à défaut de déclaration dans le délai imparti, « l'impôt est majoré de 10 0/0 ».

Il va sans dire que pour 1920, il ne peut guère être question de l'accomplissement de cette formalité de déclaration qui devait être remplie avant le 1^{er} avril, puisque la loi est du 1^{er} juillet.

Ainsi que nous l'avons vu, les contribuables y compris ceux des régions libérées auront à opter entre deux alternatives : ou bien déclarer leur bénéfice net (1), ou bien se laisser imposer sur le chiffre d'affaires.

Dans le second cas, le bénéfice est déterminé par

(1) La déclaration du bénéfice net est obligatoire pour les

l'application au chiffre d'affaires déclaré de certains coefficients. Ces coefficients, qui varient suivant la profession, devaient être fixés d'après la loi du 31 juillet 1917 pour trois ans par une commission spéciale. Cette commission a procédé à leur révision. Ce sont donc de nouveaux coefficients qui sont applicables au chiffre d'affaires réalisé en 1920 (Impôt de 1921).

En ce qui concerne la déclaration du bénéfice net, nous savons que le commerçant doit fournir à l'administration un compte de ses profits et pertes, dans l'année de l'imposition, et que sont déduites de ce bénéfice net *toutes charges*, y compris la valeur locative des immeubles de l'exploitation et les amortissements généralement admis.

Ces dispositions, contenues dans l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, ont besoin d'être précisées sur certains points.

C'est ainsi que d'après les déclarations mêmes de M. Ribot au Sénat, le 16 novembre 1916, l'intérêt du capital personnel engagé ne devra pas être considéré comme déductible, par contre, celui du capital emprunté sera à passer aux frais généraux.

sociétés par actions et pour toutes les entreprises qui doivent la contribution sur les bénéfices de guerre.

Lorsqu'un associé, dans une entreprise, accomplira effectivement le travail d'un employé auquel il se sera substitué, la portion d'appointements correspondant à ce travail sera déductible.

En matière de valeur locative, si l'industriel ou le commerçant est locataire de l'immeuble affecté à l'exploitation, sera déduit le montant du loyer payé ; s'il est propriétaire, la déduction portera sur la valeur locative normale de l'immeuble.

Pour ce qui est des amortissements, ils seront déductibles ou non, selon qu'il s'agira du matériel et des installations à caractère mobilier ou immobilier.

Seront enfin déductibles : les primes d'assurances, les frais généraux divers, les frais de publicité, les frais d'entretien de matériel, les traitements et salaires.

En ce qui a trait spécialement au chiffre d'affaires, il sera déterminé, pour les marchands et fabricants, en tenant compte du montant total brut des ventes de marchandises fabriquées ou revendues.

Taxe des grands magasins. — Il y a lieu de noter que la loi du 31 juillet 1917 a frappé d'une taxe spéciale les entreprises importantes — *telles que les grands-magasins* — ayant pour objet la vente au détail de denrées et marchandises, lorsque leur chiffre d'affaires dépasse un million.

Le taux de cette taxe est le suivant :

1 0/0 de 1 à 2 millions.

2 0/0 de 2 à 10 millions.

3 0/0 de 10 à 100 millions.

4 0/0 de 100 à 200 millions.

5 0/0 au-dessus de 200 millions.

Une déclaration portant l'indication du chiffre total d'affaires doit être faite dans les trois premiers mois de chaque année, pour l'année précédente.

B. — *Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.*

La loi du 31 juillet 1917 a établi, en son article 16, un impôt annuel sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Le bénéfice provenant de ce genre d'exploitation est considéré, pour l'assiette de l'impôt, comme égal à la moitié de la valeur locative des terres mises en valeur.

Aux termes de la loi de 1917, le taux de l'impôt était de 3,75 0/0.

La loi du 25 juin 1920 est venue décider que le bénéfice de l'exploitation agricole serait désormais considéré comme égal à la valeur locative des terres exploitées, multiplié par un coefficient approprié.

Les coefficients qui doivent être réglés, chaque

année, par une commission spéciale, furent fixés, pour 1920, par la loi elle-même, à un pour les terres labourables, à deux pour les prairies et jardins, à trois pour les vignes et cultures maraîchères.

Le taux de l'impôt est élevé à 6 0/0, mais l'exploitant n'est taxé que sur la fraction supérieure à 1.500 francs, et a droit à une réduction de moitié sur la fraction comprise entre 1.500 et 4.000 (1).

C. — *Impôts sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les pensions et rentes viagères.*

La loi du 31 juillet 1917, en son article 23, avait décidé que les revenus provenant des traitements publics et privés, des indemnités et émoluments, des salaires, des pensions et rentes viagères, seraient assujettis à un impôt annuel.

Cet impôt, qui comportait un dégrèvement à la base, s'appliquait à la partie du montant annuel dépassant :

1° Pour les pensions et rentes viagères, la somme de 1.250 francs ;

(1) Ainsi que nous le verrons plus loin (chapitre III, mesures spéciales), la loi du 25 juin 1920 contient en son article 17 des dispositions spéciales concernant l'application de l'impôt sur les bénéfices agricoles aux terrains de la zone dévastée.

2° Pour les traitements, indemnités, émoluments et salaires, la somme de 1.500 francs si le contribuable était domicilié dans une commune de moins de 10.000 habitants ;

2.000 francs si le contribuable était domicilié dans une commune de 10.000 à 100.000 habitants ;

3.000 francs si le contribuable était domicilié à Paris, dans le département de la Seine et dans les communes de la banlieue dans un rayon de 25 kilomètres des fortifications de Paris.

Dans le calcul de l'impôt, la loi de 1917 avait établi que la fraction du revenu comprise entre le minimum exonéré et la somme de 5.000 francs serait comptée seulement pour moitié. Le taux de la contribution avait été élevé à 3,75 0/0.

L'article 23 de la loi prévoit enfin, pour chaque employeur, l'obligation d'une déclaration, dans le courant du mois de janvier de chaque année.

La loi du 25 juin 1920 s'est préoccupée, avant tout, de fixer le montant des abattements, étant donné qu'il s'agissait, en l'espèce, de contribuables ne disposant le plus souvent que de ressources relativement restreintes. A cet égard, la loi a établi une double distinction entre les pensions et rentes viagères, d'une part, et d'autre part, les traitements, indemnités, émoluments et salaires.

1° Traitements, indemnités et salaires.

Le dégrèvement à la base est de 4.000 francs (communes de moins de 50.000 habitants).

5.000 francs (communes de plus de 50.000 habitants).

6.000 francs (Paris et communes dans un rayon de 25 kilomètres).

La fraction du revenu comprise entre le minimum exonéré et le chiffre de 8.000 francs est comptée pour moitié dans l'application de l'impôt ; quant au taux de ce dernier, il est porté à 6 0/0.

2° Pensions et rentes viagères.

En ce qui concerne cette catégorie de revenus, l'impôt ne porte que sur la partie de leur montant annuel qui dépasse :

a) 3.600 francs pour les pensions et les rentes viagères constituées par des versements périodiques successifs ou servies bénévolement par des patrons à leurs employés, à titre d'ancienneté de services ;

b) 2.000 francs pour les rentes viagères constituées au moyen d'un versement de capital ou acquises par voie de legs ou de donations.

La fraction comprise entre le minimum exonéré et le chiffre de 8.000 francs est comptée pour moitié, et le taux, de même que ci-dessus, est de 6 0/0.

D. — *Impôt sur les bénéfices des professions
non commerciales.*

« La loi du 31 juillet 1917 assujettit à l'impôt
« cédulaire les bénéfices des professions libérales,
« des charges et offices dont les titulaires n'ont pas
« la qualité de commerçants et de toutes occupations
« ou exploitations lucratives non soumises à un im-
« pôt spécial sur le revenu. »

Cet impôt est établi annuellement, à raison du
bénéfice net de l'année précédente constitué par
l'excédent des recettes totales sur les dépenses néces-
sitées par l'exercice de la profession.

La contribution ne porte que sur la partie du
bénéfice dépassant la somme de :

1.500 francs, si le contribuable est domicilié dans
une commune de moins de 10.000 habitants ;

2.000 francs (10.001 à 100.000 habitants) ;

2.500 francs (plus de 100.000 habitants) ;

3.000 francs (Paris et rayon de 25 kilomètres).

En outre, pour le calcul de l'impôt, la fraction
du bénéfice net comprise entre le minimum exonéré
et la somme de 5.000 francs est comptée seulement
pour moitié.

Le taux de la contribution est, aux termes de cette
même loi de 1917, fixé à 3,75 0/0 ; toutefois pour

les charges et offices, le taux est, par exception, de 4,50 0/0.

La loi du 25 juin 1920 a modifié l'article 31 de la loi de 1917, et les dégrèvements prévus à la base sont les suivants :

4.000 francs (communes de moins de 50.000 habitants) ;

5.000 francs (communes de plus de 50.000 habitants) ;

6.000 francs (Paris et rayon de 25 kilomètres).

De plus, pour le calcul de l'impôt, est comptée pour moitié la fraction du revenu imposable comprise entre le minimum exonéré et la somme de 8.000 francs.

Le taux de l'impôt est porté à 6 0/0 par le nouvel article 31.

En ce qui concerne les *charges et offices*, la fraction comprise entre 1 et 1.500 francs est comptée pour $1/4$; celle comprise entre 1.500 et 5.000 francs pour $1/2$; le surplus est compté, dans le calcul de l'impôt, pour son intégralité. Le taux de la contribution est porté de 4,50 à 8 0/0.

E. — *Impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements.*

La loi du 31 juillet 1917 avait frappé ces revenus

d'un impôt de 5 0/0 ; la loi du 25 juin 1920 portera cette contribution à 10 0/0.

Demeurent affranchis de l'impôt :

1° Les intérêts des sommes inscrites sur les livrets de caisse d'épargne ;

2° Les intérêts des créances hypothécaires ou privilégiées, en représentation desquelles les sociétés ou compagnies autorisées par le gouvernement à faire des opérations de crédit foncier ont émis des obligations, titres ou valeurs soumis eux-mêmes à l'impôt sur le revenu.

Le propriétaire d'un immeuble affecté par hypothèque, privilège ou antichrèse à la garantie d'une créance, a le droit d'obtenir, sur sa demande, un dégrèvement sur le revenu de l'immeuble servant au paiement des intérêts de sa dette

§ 6. — Centimes départementaux et communaux.

Aux termes de l'article 44 de la loi du 31 juillet 1917, il est décidé que tant que n'aura pas été votée une loi spéciale établissant des taxes nouvelles de remplacement, les centimes départementaux et communaux portant sur les anciennes contributions personnelle mobilière, des portes et fenêtres et des patentes continueront provisoirement d'être établis

et perçus d'après les règles précédemment en vigueur.

La loi du 25 juin 1920, en son article 63, a décidé qu'en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires la taxe, fixée à 1 0/0, comprendrait un décime au profit des départements et des communes. Il demeure entendu, d'autre part, que les sommes perçues par les communes et les départements seront réparties selon des règles fixes établies par la loi de finances de 1921 à raison de 2/3 pour les communes et de 1/3 pour les départements.

Il convient de remarquer à cette occasion que les finances municipales dans les régions dévastées se trouvent fort mal en point et que les ressources tirées de l'application de ces règles fiscales du droit commun, ne suffisent plus et ne sont plus à même de répondre à des exigences budgétaires spéciales, nées de l'interruption des recettes ou de la disparition de la matière imposable. Les Caisses municipales sont pour la plupart en déficit. La question d'exécution des plans d'alignement et de reconstruction vient encore compliquer la situation.

Les ressources manquent puisque, là où se trouvait une matière imposable abondante, il n'y a plus que des ruines ou de faibles recommencements de reconstruction. L'appoint autrefois fourni par les portes et fenêtres, la contribution personnelle mobilière

et les patentes (8 centimes sur le principal de la contribution) fait défaut.

Il n'en demeure pas moins vrai que les communes à budgets déficitaires doivent aujourd'hui, en vertu des dispositions des lois des 14 mars et 17 avril 1919, engager des dépenses parfois considérables pour assurer l'exécution des plans d'alignement, de nivellement, d'embellissement et d'extension en vue de la reconstruction des immeubles détruits. Si les frais d'établissement de ces plans sont à la charge de l'Etat, les *dépenses d'expropriation* demeurent à la charge des communes. Ces dépenses seront, à la vérité, fort onéreuses : il faudra indemniser non seulement les propriétaires frappés d'alignement, mais aussi les commerçants évincés des locaux où ils géraient leur industrie (1).

En outre de ces dépenses extraordinaires, les communes devront assurer l'équilibre de leur budget ordinaire. Les lois du 17 avril 1919 (art. 61) et du 14 octobre 1919 prévoient bien des subventions tant pour les aider à faire face aux dépenses de reconstruction que pour combler, en partie, le déficit de leur budget ordinaire, mais ces mesures n'apparais-

(1) Anomalie singulière, aucune indemnité n'est due par l'Etat, à titre de dommages de guerre, à ces commerçants dont le fonds est ruiné et dont la valeur a subi une très sensible dépréciation.

sent pas avoir été jusqu'ici appliquées de façon satisfaisante. Le seraient-elles, que les difficultés n'en demeureraient pas moins des plus lourdes.

La vérité est qu'un nouvel effort parlementaire est, sur ce point, indispensable. En effet, actuellement, tout sinistré qui veut reconstruire une habitation ou des locaux commerciaux, industriels ou d'exploitation agricole, doit obtenir une autorisation des autorités municipales. Ces dernières la refusent la plupart du temps, en invoquant les plans d'alignement qu'elles ont à établir, les expropriations consécutives et l'impossibilité où elles se trouvent de faire procéder à ces diverses opérations tant que ne leur auront pas été versées les subventions de l'Etat, prévues par la loi.

Le 12 juin 1920 a été posée, au ministre des Finances, la question de savoir comment les communes sinistrées pourraient établir un budget normal alors que la valeur du centime additionnel restait inconnue, par suite des modifications résultant des destructions.

Le ministre a répondu ce qui suit :

« D'après les dispositions concertées entre les
« ministres des Finances, de l'Intérieur et des Ré-
« gions libérées, le nombre des centimes addition-
« nels communaux à mettre en recouvrement pour

« 1920, dans les communes de la zone précédem-
« ment occupée par l'ennemi doit, autant que possible,
« ne pas excéder celui qui était compris dans les
« rôles de 1914, afin de maintenir les cotisations des
« contribuables à un taux voisin de celui d'avant-
« guerre. Des instructions en ce sens seront adressées
« aux préfets des départements intéressés. Quant au
« déficit que pourrait faire apparaître dans le budget
« l'application de ces centimes aux principaux des
« contributions directes qui, bien entendu, seront
« modifiées en raison des pertes de matières impo-
« sables constatées avant la perception des rôles de
« 1920, il serait couvert au moyen de subventions
« allouées aux communes dans les conditions prévues
« par la loi du 4 octobre 1919. »

Il y a lieu de noter enfin ici le texte d'une autre
réponse faite par le ministre des Finances à un
député qui demandait, le 1^{er} août 1921, si la percep-
tion des impositions locales de 1919, dans les régions
libérées, était juste.

« Appelée à se prononcer sur le projet relatif au
« régime fiscal des régions libérées », écrit le minis-
tre, « la chambre des députés semble avoir estimé,
« à juste titre, qu'il n'appartenait pas au Parlement
« d'empiéter sur les attributions des assemblées
« locales. En ce qui le concerne, le ministère des
« Finances ne saurait s'opposer au recouvrement des

« impositions locales sans excéder ses pouvoirs ; il
« ne paraît d'ailleurs pas possible de prendre des
« mesures qui priveraient les collectivités locales
« des ressources que l'autorité budgétaire a créées
« dans la plénitude de ses pouvoirs et qui sont indis-
« pensables à ces collectivités pour assurer la marche
« de leurs services. »

Il y a lieu d'ajouter que depuis l'année 1921 des décrets pris en Conseil d'Etat ont autorisé les départements à s'imposer.

C'est ainsi que le département du Nord a été autorisé à s'imposer, durant l'année 1921 (1), de 41 centimes 20 centièmes additionnels au principal des quatre contributions directes pour en affecter le produit au paiement des dépenses annuelles et permanentes.

§ 7. — Taxe sur les paiements et taxe de luxe.

C'est la loi du 31 décembre 1917 qui a institué au profit de l'Etat, en son article 23 une taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs pour les paiements ne dépassant pas 150 francs.

Cet impôt, dont demeurent exempts les paiements relatifs aux objets exportés, est à la charge de l'ac-

(1) Décret du 24 janvier 1921.

quéreur ou du consommateur. Il vient en remplacement du droit de timbre gradué de 10 à 50 centimes.

L'article 27 de la même loi a décidé qu'une taxe de 10 0/0, ne faisant pas double emploi avec la précédente, serait perçue, qu'il s'agisse de commerçants ou de non commerçants, sur les paiements de certaines marchandises, denrées et fournitures classées par décret comme étant de luxe.

Les articles 23 à 28 de la loi du 31 décembre 1917 ont été abrogés par l'article 73 de la loi du 25 juin 1920, sous la réserve des dispositions ci-après :

« La taxe établie par l'article 27 de la loi du 31 décembre 1917 continuera, en ce qui concerne les
« eaux-de-vie, liqueurs, apéritifs et vins de liqueurs,
« ainsi que les vins fins qui seront classés comme
« étant de luxe par les décrets prévus à l'article 64, à
« être perçue dans les conditions fixées par les articles 24 de la loi du 29 juin 1918 et 19 de la loi du
« 31 décembre 1918. Toutefois, le taux de la taxe
« est porté à 25 0/0 en ce qui concerne les eaux-de-
« vie, liqueurs, apéritifs et vins de liqueur et à 15 0/0
« en ce qui concerne les vins classés comme étant de
« luxe.

« Ces ventes n'entreront pas dans le chiffre des
« affaires soumises à l'impôt institué par l'article 59
« de la présente loi, mais uniquement en ce qui con-

cerne le commerçant tenu d'acquitter la taxe de
« 25 ou de 15 0/0. »

L'article 55 de la loi du 25 juin 1920 a rétabli, en le majorant, le droit de timbre des lois du 15 juillet 1914 et du 23 août 1871, concernant les titres qui emportent libération, reçu ou décharge de sommes. Ce droit est ainsi fixé :

- 0 fr. 25 jusqu'à 100 francs ;
- 0 fr. 50 jusqu'à 1.000 francs ;
- 1 franc au-dessus de 1.000 francs.

L'article 57 a frappé d'une taxe de 10 0/0 les paiements des prix des ventes intervenues entre *non-commerçants*, sous quelque forme et quelque condition que ce soit, et s'appliquant à des marchandises, denrées, fournitures ou objets désignés comme étant de luxe.

Il y a lieu de noter d'autre part que l'article 63 de cette même loi de juin 1920, a *porté* l'impôt sur le chiffre d'affaires à 10 0/0, sans décimes, au profit des départements et des communes pour les ventes au détail ou à la consommation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques classés comme étant de luxe.

Il convient de remarquer qu'aucun texte de loi n'a prononcé d'exonération spéciale d'impôt pour les factures à produire par les sinistrés à l'appui de

leur réclamation pour dommages de guerre : questionné à ce sujet, le ministre des Finances a fait savoir, le 5 mars 1920, par la voie du *Journal officiel*, que ces factures demeureraient placées sous le régime du droit commun. Il en résulte, ajoutait-il, que si elles constatent le paiement du prix des marchandises vendues au détail ou à la consommation, elles sont passibles de la taxe de 10 0/0 ou de celle de 0 fr. 20 0/0 suivant que ces marchandises sont ou non classées comme étant de luxe. Si les marchandises faisant l'objet d'une facture de l'espèce sont destinées à être revendues, avec ou sans transformation, il s'agit alors de vente en gros et il y a lieu d'appliquer l'ancien droit de timbre gradué de 10 à 50 centimes.

La taxe sur les paiements et les industriels sinistrés. — Une intéressante question se pose à l'occasion de l'application de la taxe sur les paiements aux achats effectués par les industriels sinistrés.

En la circonstance, l'Administration des régions libérées n'a émis aucune circulaire prévoyant une exonération de la taxe de 0 fr. 20 0/0 en faveur des acquisitions de matériel nouveau faites par les sinistrés, à titre de remplacement du matériel détruit par la guerre.

Par contre, et par application de l'article 11 de la

loi du 6 août 1917 (1) réglementant la reconstitution industrielle des départements victimes de l'invasion, la direction générale de l'Enregistrement a admis par une solution en date du 10 juillet 1919 :

1° « Qu'en ce qui touche spécialement les acquisitions faites par l'Etat; ou pour son compte par le Comptoir central d'achats son mandataire, les paiements effectués aux fournisseurs de matières premières, d'outillage, d'articles et de produits d'entretien nécessaires à la remise en marche des exploitations et établissements industriels sinistrés seraient exonérés de tout droit de timbre de quittance et de toute taxe sur les paiements; même lorsque ce seraient les sinistrés qui en feraient l'avance à charge de régularisation ;

2° « Que les distributions réalisées par voie de cession au profit des industriels sinistrés seraient également affranchies tant du droit de timbre de quittance que des taxes de 20 centimes par 100 francs ou de 10 0/0 édictées par les articles 23 et 27 de la loi du 31 décembre 1917. »

Il demeure entendu, selon le sens d'une réponse

(1) L'article 11 de la loi du 6 août 1917 est ainsi conçu :

« Sont dispensés des formalités de timbre et d'enregistrement tous actes de marchés, d'achats et de cession *par l'Etat ou pour son compte* et ayant pour objet les opérations prévues par la présente loi, »

écrite émanée du ministre des Finances (1) et selon les précisions mêmes apportées par la direction des Domaines, que les dispositions de cette circulaire et le régime de faveur qu'elle consacre ne peuvent s'appliquer qu'aux seules opérations rentrant directement dans les prévisions de la loi du 6 août 1917, c'est-à-dire aux paiements de fournitures destinées à la reconstitution industrielle des établissements sinistrés et lorsque ces fournitures sont faites *sur la commande de l'Etat* ou de son mandataire, en l'espèce le Comptoir central d'achats.

Toutes opérations réalisées en dehors des conditions déterminées par la loi du 6 août 1917 demeurent donc soumises au régime fiscal de droit commun. Il ne peut y avoir d'interprétation, dans un sens large, de la circulaire de la direction des Domaines et le ministre, dans sa réponse du 19 juin 1920, prend bien soin d'indiquer qu'en application d'un principe constant en matière fiscale, les exceptions prononcées par le législateur sont de droit étroit et que l'administration n'est pas autorisée à les étendre, par voie d'induction ou d'analogie, des cas prévus à ceux qui ne le sont pas.

En définitive, il résulte de la décision intervenue

(1) *Journal officiel* du 19 juin 1920, p. 2527, Débats, Chambre.

que les achats effectués directement par les sinistrés en dehors des organismes institués par l'Etat, c'est-à-dire lorsqu'ils ont renoncé à profiter des dispositions de la loi du 6 août 1917, demeurent soumis à la taxe de 0 fr. 20 0/0 sur les paiements. Il convient d'ajouter toutefois que les sommes dépensées par les sinistrés pour acquitter cette contribution peuvent constituer un des éléments de justification prévus par l'article 44, § 2, de la loi du 17 avril 1919 sur la réparation des dommages de guerre et qui sont exigés pour le paiement du solde de l'indemnité.

La taxe de luxe est-elle due par les habitants des régions dévastées? Signalons à ce sujet la réponse de M. le ministre des Finances à une question de M. Desjardin, député, demandant par voie de question écrite si pareille éventualité était à envisager, étant donné, dit-il, que les sinistrés « ne rachètent, « pour se réinstaller à leur foyer pillé par l'ennemi, « que des objets de première nécessité qui en raison « de la hausse actuelle des prix sont souvent soumis « à la taxe ».

Le ministre a répondu : qu'il n'était pas possible dans l'état de la législation d'exempter les habitants des régions libérées du paiement de la taxe de 10 0/0 due à raison des ventes au détail ou à la consommation d'objets classés comme étant de luxe, mais que le département des Finances étudiait, de concert avec

le département des Régions libérées, la question de savoir si l'impôt perçu à titre de taxe de luxe ne pourrait pas entrer dans le calcul des frais supplémentaires à rembourser aux sinistrés à titre de dommages de guerre (1).

Il résulte, en fait, de cette décision que l'impôt va principalement peser sur ceux qui sont, à tout prix, contraints d'effectuer des rachats, c'est-à-dire sur ces dix départements où tout est à racheter, même le luxe, a-t-on dit fort justement, par suite des nécessités de la reconstitution. On ne saurait admettre, en effet, que ceux qui possédaient, en 1914, du mobilier de valeur, dussent se contenter désormais d'ustensiles ou meubles vulgaires. Il convient même d'ajouter que ces objets mobiliers n'étant réparables que d'après la valeur de la perte subie, il y a, *ipso facto*, « aggravation du dommage subi ou difficulté nouvelle de emploi ».

A l'appui de cette affirmation, l'exemple suivant donnera une image exacte de la situation. L'hypothèse envisagée est celle d'un sinistré qui possédait une table de salle à manger lui ayant coûté, avant la guerre, une somme de 400 francs ; pour racheter pareil meuble, de même qualité, il lui sera nécessaire, si le coefficient réel d'augmentation est 4 par exemple, de

(1) *J. off.*, 5 mars 1920.

déboursier 1.600 francs ; or, la table, compte tenu de son usure ou de son état de vétusté, n'a été estimée, comme perte subie, que 300 francs. Qu'en résulte-t-il ? c'est que la commission cantonale, en admettant qu'elle soit en concordance parfaite avec l'augmentation réelle des prix (300×4), accordera la somme de 1.200 francs à titre de rachat. Le prix de rachat étant, comme nous l'avons dit, de 1.600, le préjudice subi sera de 400 francs.

En outre, le sinistré devant payer la taxe de luxe — soit, au taux de 10 0/0 calculé sur 1.600 francs, 160 francs — ce n'est plus à 400 francs, mais à 560 francs que s'élèvera l'aggravation du dommage du fait de la taxe de luxe.

On a fait observer que la suppression de la taxe de luxe, dans les pays dévastés, entraînerait de grosses difficultés ; qu'il ne pouvait être question, pratiquement, à moins de créer un véritable système de douanes intérieures, très onéreux pour l'Etat, de tracer une ligne de démarcation, d'un côté de laquelle on payerait la taxe de luxe et de l'autre non. Il va sans dire, en effet, qu'il serait bien difficile d'empêcher les consommateurs du reste du pays de venir faire leurs achats somptuaires dans les régions dispensées du paiement de la taxe.

En fait, la suppression de la taxe de luxe en faveur des habitants des régions dévastées pourrait

être réalisée dans la pratique, sans que l'Etat ait à supporter pour cela des frais spéciaux. Il suffirait que l'administration remboursât la taxe perçue, sur le visa des factures déposées en *justification de emploi*. Cette opération pourrait être effectuée de façon simple, en faisant entrer le chiffre de l'impôt perçu dans le calcul des frais supplémentaires à rembourser aux sinistrés au titre des dommages de guerre.

Cette question, qui est à l'étude depuis 1920, n'est pas encore résolue à l'heure actuelle ; on ne peut que souhaiter, au nom de l'équité, qu'une prompt solution lui soit donnée dans un sens favorable aux sinistrés.

En signe de protestation contre la taxe de luxe, les commerçants du Nord avaient, en 1919, pris (1) la décision de ne pas recouvrer le montant de cette contribution, faisant observer « qu'il ne pouvait y avoir d'impôts somptuaires dans les ruines et que les marchandises achetées devaient forcément servir à la reconstitution des foyers détruits ». L'administration n'a pas paru s'être émue de cette décision et cet ultimatum des commerçants est demeuré sans réponse. La même situation s'est rencontrée en ce

(1) Louis Dorange, *Journal des régions dévastées*, 14 mars 1920.

qui concerne l'impôt sur les paiements, impôt réclamé à l'occasion d'achats de fer destinés à la reconstitution d'usines ou d'achats de charbon devant être utilisé dans les fours industriels de la région du Nord.

§ 8. — La taxe successorale et les droits de mutation.

La loi du 31 décembre 1917 (art. 10) a créé une *Taxe successorale* qui frappe les successions où le défunt ne laisse pas au moins 4 enfants vivants ou représentés. Cette taxe s'élevait, sous l'empire de cette loi, de 0 fr. 25 0/0 à 24 0/0 pour les successions dont le capital global dépassait 50 millions.

L'article 29 de la loi du 25 juin 1920 a augmenté la taxe progressive et par tranche, instituée par la loi de 1917, et le montant de la contribution perçue indépendamment des droits auxquels sont assujetties les mutations par décès suit une graduation de 0,25 0/0 à 39 0/0 pour les successions dont le chiffre est inférieur à 500 millions.

En matière de droits de mutation, il y a lieu de distinguer ce qui concerne, d'une part, les mutations par décès et d'autre part les mutations entre vifs.

Les droits de mutation par décès établis par les articles 2 de la loi du 25 février 1901, 10 de la loi du 30 mars 1902, 10 de la loi du 8 avril 1910 ont été

fixés par la loi du 31 décembre 1917 (art. 1), selon une graduation qui va de 1 0/0 à 36 0/0 pour les successions s'élevant au-dessus de 50 millions.

Il y a lieu de noter, en cette occasion, que l'article 17 de la loi de décembre 1917 a décidé qu'à l'expiration d'un délai de six mois après la cessation des hostilités, le paragraphe 1^{er} de l'article 755 du Code civil serait ainsi modifié :

« Les parents collatéraux au delà du 6^e degré ne succèdent pas, à l'exception toutefois des descendants des frères et sœurs du défunt.

« Toutefois les parents collatéraux succèdent jusqu'au 12^e degré lorsque le défunt n'était pas capable de tester et n'était pas frappé d'interdiction légale. »

L'article 30 de la loi du 25 juin 1920 a de nouveau modifié les droits de mutation par décès, les droits varient désormais de 1 0/0 à 59 0/0 pour les fractions de part dépassant le chiffre de 50 millions.

Quant aux *mutations entre vifs*, les droits antérieurement établis par les lois des 25 février 1901 (art. 18) et 8 avril 1910 (art. 11) ont été fixés selon une graduation de 2,50 0/0 à 31 0/0 par l'article 14 de la loi du 31 décembre 1917, puis modifiés à nouveau par l'article 32 de la loi du 25 juin 1920 et perçus d'après des quotités qui varient de 2,50 0/0 à 40 0/0.

§ 9. — L'impôt sur le chiffre d'affaires.

L'impôt sur le chiffre d'affaires, applicable à partir du 1^{er} juillet 1920, a été institué par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920. Cet impôt est appelé à donner un rendement très important, puisqu'on l'évalue à 6 ou 7 milliards ; la contribution affecte toutes les affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt pour les bénéfices industriels et commerciaux institués par le titre 1^{er} de la loi du 31 juillet 1917, ainsi que par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1870.

Le taux de l'impôt (art. 63) est fixé à un pour cent (1 p. 100) du chiffre d'affaires, avec un décime au profit des départements et des communes ; toutefois, il est porté à 3 0/0, sans décimes, pour les affaires afférentes au logement ou à la consommation sur place de boissons et denrées alimentaires quelconques effectuées dans des établissements classés comme de seconde catégorie.

Pour les établissements classés dans la première catégorie, l'impôt est de 10 0/0. Il en est de même,

ainsi que nous l'avons vu plus haut, pour les ventes au détail ou à la consommation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, classés comme étant de luxe.

L'impôt est dû par toutes les personnes qui se livrent aux opérations désignées ci-dessus.

Les intéressés sont tenus de fournir aux agents du fisc toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires. Ils sont, en fait, astreints à deux sortes de déclarations :

1° D'après les dispositions de l'article 61, ils doivent tout d'abord souscrire une *déclaration d'existence*. Cet article exige que les personnes redevables de l'impôt et qui ne sont pas inscrites au rôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux fassent, dans le mois de la promulgation de la loi ou dans les quinze jours du commencement de leurs opérations, à un bureau désigné par décret, une déclaration dont la forme sera déterminée dans ce même décret.

2° L'article 67, § 2, dispose, en outre, que les assujettis devront remettre, chaque mois, aux agents du fisc qui seront désignés par un règlement d'administration publique, un *relevé* indiquant le montant total du chiffre de leurs affaires durant le mois précédent.

Il résulte des dispositions qui précèdent que les

contribuables sont tenus, en ce qui concerne l'impôt sur le chiffre d'affaires, à une double déclaration : déclaration d'existence et déclaration dont les éléments doivent être consignés dans un relevé mensuel.

A ce propos, la question de savoir s'il fallait appliquer aux contribuables des régions libérées le bénéfice des lois successives qui avaient prorogé jusqu'au 31 décembre 1920 les délais de déclarations à faire par eux, en matière fiscale (1), s'est posée avec acuité et a suscité de vives controverses au lendemain de la loi du 25 juin 1920 (2).

Il est d'ailleurs intéressant d'examiner ici cette question et la situation particulière dans laquelle se sont trouvés — tout au moins jusqu'au vote de la loi de Finances du 31 décembre 1920, qui a écarté formellement la prorogation en ce qui concerne le chiffre d'affaires — les habitants des régions libérées

(1) Bien que la question des délais soit traitée dans un chapitre ultérieur (chap. III, mesures exceptionnelles), il nous a paru indispensable de lier ici cette question à celle qui a trait à la distinction faite entre les deux catégories de déclarations.

(2) Ce fut l'article 7 de la loi du 29 juin 1920, intervenue quelques jours après l'adoption de notre grande charte fiscale de juin 1920, qui prorogea les délais jusqu'au 31 décembre 1920. Nous verrons d'ailleurs que la loi sur le régime fiscal spécial, applicable aux régions libérées, enfin promulguée le 17 juillet 1921, a autorisé de nouveaux délais de déclaration aux contribuables des régions dévastées.

assujettis à la double déclaration prévue par la loi.

S'agit-il de la déclaration d'existence, il y a lieu de rappeler que cette formalité a pour objet de faire connaître à l'Administration les personnes redevables de l'impôt sur le chiffre d'affaires et qu'elle ne connaît pas encore, parce qu'elles ne sont pas inscrites au rôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

En l'occurrence, il convient de remarquer que nous ne nous trouvons pas en présence, à proprement parler, d'une déclaration fiscale, mais bien d'une déclaration à but fiscal ; en d'autres termes le contribuable n'est pas appelé à déclarer son chiffre d'affaires, mais simplement à faire connaître son existence à l'Administration, en vue de faciliter le contrôle de cette dernière.

Il en résulte à notre sens *qu'en droit*, et sous le régime de la loi du 29 juin 1920 — c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 1920 — les contribuables des régions libérées pouvaient ajourner jusqu'à cette dernière date la déclaration d'existence prévue par l'article 61 de la loi du 25 juin 1920 et 1 à 4 du décret du 25 juillet 1920.

En fait, et d'un commun accord entre l'Administration et les contribuables, il n'en a pas été ainsi. A notre avis, au reste, l'accomplissement de cette

formalité qu'est la déclaration d'existence ne pouvait altérer en rien le droit des redevables aux délais légaux de paiement ou à imputation sur dommages de guerre, et leurs intérêts ne devaient pas se trouver compromis parce qu'ils avaient fait connaître leur existence à l'Administration. Il n'y avait aucune impossibilité matérielle à le faire, de même qu'aucune utilité à ne pas le faire.

Une décision prise dès le début de septembre 1920 et aux termes de laquelle les contribuables des régions envahies, inscrits au rôle de la patente en 1916, étaient dispensés de la déclaration, vint mettre fin à cette controverse en tranchant la question pour l'immense majorité des contribuables.

Cette décision fut prise à la suite d'une lettre adressée au mois d'août précédent, au ministre des Finances, par le président de la Chambre de commerce de Lille. Voici d'ailleurs la teneur de cette lettre dont les arguments nous paraissent justifier amplement la décision intervenue :

« Monsieur le ministre,

« Toute personne redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires instituée par la loi du 25 juin 1920
« est tenue de souscrire avant le 31 juillet, en vertu
« d'un règlement d'administration publique du
« 24 juillet, mais seulement avant le 25 août d'après

« vos dernières instructions, une déclaration préa-
« lable, si elle n'est pas inscrite au rôle de l'impôt
« sur les bénéfices industriels et commerciaux.

« Or, dans les régions libérées, ce rôle n'a pas été
« publié et les contribuables ne peuvent prouver leur
« inscription ; il en résulterait que tous les indus-
« triels et commerçants seraient obligés de faire la
« déclaration. Cependant, il est évident que dans
« l'esprit du législateur, la déclaration ne doit être
« exigée que des personnes qui n'étaient pas passi-
« bles de l'impôt sur les bénéfices industriels et com-
« merçiaux.

« Il n'est pas douteux que la plupart des indus-
« triels de la région, inscrits au rôle des patentes
« d'avant-guerre, persuadés qu'ils sont connus du
« fisc et que cette prescription légale ne les concerne
« pas, s'abstiendront de très bonne foi de toute
« déclaration et s'exposeront ainsi à des difficultés et
« à des contestations avec les agents de l'administra-
« tion au sujet des sanctions (1.250 francs d'amende).

« Il serait excessif de réclamer une déclaration à
« l'universalité des patentés d'avant-guerre des pays
« envahis et il serait conforme à la loi et à l'intention
« du législateur de les en dispenser en procédant par
« analogie, puisque l'impôt sur les bénéfices indus-
« triels et commerciaux remplace l'impôt des paten-
« tes au principal et que c'est d'après le rôle des

« patentes qu'il a été établi en France libre, dès le
« début.

« Nous vous demandons de considérer tous les
« industriels et commerçants des pays libérés, ins-
« crits au rôle de la patente en 1914, comme réguliè-
« rement inscrits au rôle de l'impôt sur les bénéfices
« industriels et commerciaux en ce qui concerne la
« déclaration préalable relative à la taxe sur le chiffre
« d'affaires et de donner des instructions dans ce
« sens. »

Nous venons d'examiner ce qui concerné les délais touchant la déclaration d'existence en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, mais là où la question des délais s'est posée de façon particulièrement brûlante, c'est au sujet de la production du relevé mensuel du montant total du chiffre d'affaires pendant le mois précédent.

Passionnément discutée au cours du deuxième semestre de l'année 1920, cette question a trouvé sa conclusion, dès les premiers mois de 1921, dans la réclamation qui fut faite par le fisc à un certain nombre de contribuables des régions libérées des lourdes amendes prévues par l'article 68 de la loi du 25 juin 1920, pour toute déclaration tardive du chiffre d'affaires (1).

(1) Art. 68. — Toute contravention aux dispositions des

Ces contribuables, industriels et commerçants, avaient — sur la foi de plusieurs journaux régionaux et organes économiques qui annonçaient qu'en vertu de l'article 7 de la loi du 29 juin 1920, les contribuables des régions envahies étaient fondés à ne pas produire leur relevé mensuel de chiffre d'affaires avant le 31 décembre 1920 — attendu les premiers jours de janvier 1921 pour remettre à l'administration compétente le relevé dont il s'agit.

On peut se demander, en la circonstance, si le fisc

articles 59 à 67 sera punie :

1^o Si elle n'a privé le Trésor d'aucune fraction de l'impôt à la charge du contrevenant, d'une amende fiscale de 1.000 fr., sans décimes ;

2^o Si elle a entraîné le défaut de paiement dans le délai légal de la totalité ou d'une partie de l'impôt, d'une amende fiscale égale, pour chaque mois ou fraction de mois de retard, au montant de l'impôt non payé dans le délai légal, avec minimum de 1.000 francs sans décimes.

Au cas où un contrevenant, ayant encouru depuis moins de trois ans une des amendes fiscales ci-dessus édictées, aura commis intentionnellement une nouvelle infraction, il pourra être traduit devant le tribunal correctionnel à la requête de l'administration compétente et puni d'un emprisonnement de huit jours à trois mois. Le tribunal correctionnel pourra ordonner, à la demande de l'administration, que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné. Toutes les dispositions de l'article 7 de la loi du 1^{er} août 1905 seront applicables dans ce cas.

L'article 463 du Code pénal sera applicable, même en cas de récidive, aux délits prévus par le présent article.

est bien fondé à réclamer de semblables amendes fiscales. Or, tel n'est pas notre avis et notre opinion s'appuie sur les considérations suivantes :

Il y a lieu de remarquer, tout d'abord, qu'en matière de relevé de chiffre d'affaires, il s'agit bien d'une *déclaration fiscale*, puisque c'est sur le vu de ce relevé que sera immédiatement calculé l'impôt à régler par le contribuable. L'article 15 du décret du 25 juillet 1920 dispose, en effet, que « le paiement de la totalité de l'impôt exigible sur les affaires effectuées par un redevable d'après le relevé déposé par lui est fait au moment de la remise ou de l'envoi du relevé ».

Or, l'article 7 de la loi du 29 juin 1920 pose le principe d'une prorogation générale « pour toutes déclarations fiscales, lorsqu'elles doivent être faites par les contribuables des régions qui ont subi l'occupation ennemie ».

M. le sénateur Debierre crut néanmoins devoir, le 25 juillet 1920, demander au ministre des Finances si l'impôt sur le chiffre d'affaires devait être compris au nombre de ceux dont le paiement était prorogé jusqu'au 31 décembre 1920.

Le ministre des Finances ne se hâta pas de répondre à la question ainsi posée. L'Administration se gardait évidemment de donner, dès l'abord, son avis, en droit, sur une disposition légale qui la gênait.

Elle pensait que la majorité des intéressés acquitterait dès septembre la taxe (c'est ce qui s'est passé en réalité, ainsi que nous le verrons plus loin) et qu'ainsi se serait créée une situation de fait qu'il n'y aurait plus qu'à sanctionner. C'est ce qui s'est d'ailleurs produit avec la loi du 31 décembre 1920.

Ce fut seulement le 15 octobre 1920 que l'administration des Finances fit connaître dans une circulaire dont la teneur suit, adressée aux agents de l'enregistrement, la solution qu'elle réservait à la question posée par l'honorable sénateur Debierre.

« Les redevables de l'impôt sur le chiffre d'affaires ne sauraient, dans les régions libérées, se dispenser de déposer chaque mois au bureau compétent et dans les délais réglementaires le relevé de leur chiffre d'affaires, conformément aux prescriptions de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920 ; l'article 7 de la loi du 29 juin 1920, qui proroge jusqu'au 31 décembre 1920 les délais prévus par les lois fiscales pour toutes les déclarations à souscrire par les contribuables des régions libérées, n'est pas applicable, en effet, à l'impôt sur le chiffre d'affaires qui n'était pas encore en vigueur au moment où cette disposition a été votée. »

A la vérité, l'argument sur lequel s'appuie l'Administration pour déclarer au bout de trois mois que la taxe sur le chiffre d'affaires ne bénéficie pas de la

prorogation accordée pour toutes les déclarations fiscales par la loi du 29 juin 1920, constitue ce qu'à proprement parler on peut appeler une mauvaise querelle.

Nous n'entrerons pas ici dans une discussion approfondie de cet argument, discussion qui relèverait du droit constitutionnel ; il est certain que la taxe devait entrer en vigueur le 1^{er} juillet 1920 seulement, mais il faut considérer qu'en fait, le principe de cette taxe était voté et qu'elle faisait partie du nouveau système d'impôts, inauguré le 25 juin 1920, lorsqu'est intervenue quelques jours après la loi du 29 du même mois. Il n'a pu y avoir, à ce sujet, aucun doute dans l'esprit du législateur et l'Administration qui, lorsqu'elle y trouve son intérêt, est si soucieuse de « l'esprit du législateur », paraît en faire ici absolument litière. Nous croyons même pouvoir assurer que si la thèse contraire eût été favorable à ses intentions, il ne lui serait jamais venu à l'idée de considérer comme inexistante une loi votée, mais non encore appliquée, et elle n'eût pas manqué de trouver toutes sortes d'arguments en faveur de l'application de la loi du 29 juin à la taxe sur le chiffre d'affaires.

La réalité est, croyons-nous, celle-ci : la loi du 29 juin 1920 ne fait que proroger de six mois, jusqu'au 31 décembre 1920, une autre loi de fin mars

1920, rédigée en vue des impôts sur le revenu et les bénéfices de guerre, et non de la taxe sur le chiffre d'affaires qui n'était pas encore instituée.

Les Chambres ont voté à nouveau ce texte de la loi de mars, sans songer que dans l'intervalle une déclaration nouvelle avait été rendue obligatoire. C'est ce qui explique que l'Administration paraît avec quelque raison pouvoir dire que la prorogation de déclaration imposée pour le chiffre d'affaires n'entrait pas dans l'esprit du législateur qui n'y a pas pensé en votant la loi.

Quoi qu'il en soit, une loi est une loi et ses dispositions impératives, même obtenues par négligence, ne peuvent être modifiées que par une autre loi. A ce point de vue la disposition précitée de la circulaire du 16 octobre 1920 est illégale.

Nous ne sommes rentrés dans la légalité en cette matière qu'avec la loi du 31 décembre 1920. Le législateur, cette fois, a songé à la taxe sur le chiffre d'affaires et lui a dénié, de façon expresse, le bénéfice de la prorogation des délais.

La circulaire du 15 octobre ajoute encore qu'il « est désirable que les redevables versent en même temps l'impôt exigible d'après leur relevé, étant donné que dans la plupart des cas ils en ont déjà récupéré le montant sur leurs clients ».

Ce second argument est repris dans une réponse

du ministre des Finances parue au *Journal officiel* et dont voici la teneur :

« La disposition de l'article 7 de la loi du 29 juin
« 1920, qui proroge jusqu'au 31 décembre 1920
« les délais prévus par les lois fiscales pour toutes
« déclarations à faire par les contribuables des ré-
« gions qui ont subi l'occupation ennemie n'est pas
« applicable au relevé que doivent remettre les rede-
« vables de l'impôt sur le chiffre d'affaires, car en
« acquittant cet impôt les commerçants ne font que
« reverser à l'Etat l'impôt qu'ils ont eux-mêmes
« exigé de leurs clients, et la disposition précitée ne
« peut avoir pour conséquence de leur permettre de
« conserver ces sommes jusqu'au 31 décembre 1920. »

Cette théorie est parfaitement soutenable ; elle
pourrait fort bien, ainsi que nous l'avons dit, justi-
fier une disposition législative supprimant le béné-
fice du délai pour l'impôt sur le chiffre d'affaires,
mais en attendant elle ne peut permettre à l'Admi-
nistration de violer la loi.

Il est vrai que les partisans de l'impôt vont jusqu'à
soutenir le raisonnement suivant : en ce qui con-
cerne, disent-ils, les déclarations pour l'impôt sur
le revenu et celui sur les bénéfices de guerre, ces
déclarations sont réellement fiscales, en ce sens que
ce sont elles qui déterminent l'impôt et créent, sinon
l'obligation de payer, du moins la somme à payer

par le contribuable. Au contraire, en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, la déclaration n'a pas pour but de fixer la somme à payer, puisque la taxe, dont le quantième est déterminé par la loi, ne sera exigible qu'au fur et à mesure des paiements effectués, et qu'il s'agit donc là, non d'une déclaration fiscale, mais d'une déclaration administrative ayant pour but de faire connaître aux diverses administrations les assujettis qu'elles pourraient ignorer. La taxe est due même en dehors de la déclaration, puisque cette taxe doit être payée par ceux-là même qui sont dispensés de la déclaration.

Cette argumentation témoigne, à vrai dire, d'une méconnaissance complète de la loi. Le raisonnement auquel il est ainsi fait appel procède d'une confusion entre les deux déclarations : déclaration d'existence et relevé mensuel.

La déclaration d'existence peut bien, elle, être évidemment considérée comme une déclaration administrative « ayant pour but de faire connaître aux diverses administrations les assujettis qu'elles pourraient ignorer » ; sans que soit perdu de vue, toutefois, le but fiscal de cette déclaration.

Quant au relevé mensuel — dû aussi bien par ceux qui sont dispensés de la déclaration que par les autres — il répond parfaitement à la définition donnée de la déclaration fiscale pour l'impôt sur le

revenu et les bénéfices de guerre : c'est, en effet, ce relevé qui déterminera, chaque mois, l'impôt à payer par le contribuable industriel ou commerçant d'après le quantième fixé par la loi. N'oublions pas, d'autre part, que c'est l'industriel ou le commerçant, non le consommateur, qui est redevable de l'impôt et qu'il s'agit là d'un impôt sur le *chiffre d'affaires* et non d'un impôt sur les paiements.

Ce qui fait que tant de contribuables ont bataillé sur cette question de la prorogation de déclaration, c'est que l'exonération de cette formalité entraînait cette conséquence qu'aucun paiement ne devrait être effectué au cours de l'année 1920 et qu'ils avaient toujours eu l'espoir que ce qui n'aurait pas été payé ne serait jamais réclamé. En réalité, ne pas payer *en* 1920 ne veut pas dire qu'on ne paiera pas *pour* 1920.

En fait, on peut se demander quel avantage peut avoir un contribuable à reculer la déclaration de son chiffre d'affaires, alors qu'il lui faudra toujours la faire et qu'il ne peut en entrevoir aucune exonération. L'impôt restera dû depuis le 1^{er} juillet 1920; qu'il ait été payé mois par mois, ou qu'il ait été réglé, en bloc, après coup.

L'impôt sur le chiffre d'affaires est un impôt de consommation qui se répercute par incidence sur le consommateur, le producteur le faisant, automatiquement, entrer en compte dans son prix de revient.

L'impôt ayant, de la sorte, été incorporé dans le prix de vente, il n'y a pas de raison, ainsi que le fait remarquer le ministre des Finances, dans sa réponse du 9 novembre 1920, pour permettre au producteur de conserver les sommes touchées par lui de ce chef jusqu'au 31 décembre 1920.

L'absence de déclaration ne pourrait donc, au mieux, que retarder le paiement de la taxe sans l'éviter, et l'enregistrement n'acceptant pas le délai, il semble sans intérêt pour le contribuable d'engager un conflit sur ce point.

Les groupements commerciaux et industriels du Nord avaient du reste nettement déclaré, dès le début, qu'il leur semblait préférable de ne pas utiliser la faculté de prorogation prévue par l'article 7 de la loi du 29 juin 1917 (1). Il n'en demeure pas moins

(1) Parmi ces groupements, il faut citer l'Union intersyndicale des groupements commerciaux de l'arrondissement de Lille (19 sept. 1920) ; la Fédération lorraine des groupements commerciaux de l'arrondissement de Briey et l'Union commerciale et industrielle d'Hirson et du canton. Cette dernière, le 19 septembre 1920, émit, au cours d'une assemblée générale, le vœu ci-après dont nous donnons en entier la teneur :

« Les membres présents,

« Après avoir entendu les explications du Comité sur l'application et le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires,

« Reconnassent qu'ils doivent se soumettre à la loi commune
« à tous les Français, *en faisant, chaque mois, régulièrement*
« *et scrupuleusement, la déclaration sur le chiffre d'affaires.*

« Mais qu'en raison de la rareté et de l'insuffisance des

vrai en droit que si pour une raison quelconque une entreprise avait dû ajourner sa déclaration jusqu'au 31 décembre 1920, elle avait parfaitement le droit de le faire.

La prorogation est donc applicable en droit ; ce qui est contestable, c'est l'utilité même de cette proroga-

« avances consenties aux commerçants sur leurs dommages
« de guerre et du retard apporté dans l'examen des dossiers
« par les commissions cantonales,

« Attendu que l'Etat leur est redevable de sommes considé-
« rables, qu'il est en dehors de toute logique de verser de l'ar-
« gent à qui vous en doit, que le paragraphe 9 de l'article 46
« de la loi du 17 avril 1919 ainsi conçu :

« Si l'attributaire est débiteur de l'Etat à quelque titre que
« ce soit, même pour le paiement de ses contributions, la somme
« ainsi due par lui sera, sur sa demande, imputée à valoir sur
« le montant de son indemnité et ne sera exigible avant que ce
« montant n'ait été déterminé,

« Leur permet, du reste, de demander l'imputation de tous
« les impôts, quels qu'ils soient, sur leurs dommages de guerre :

« S'engagent solidairement à demander, dans chacune de
« leurs déclarations et chaque mois, l'imputation du montant du
« dit impôt sur leurs dommages de guerre et à surseoir, en
« conséquence, à son paiement en numéraire jusqu'à ce que
« satisfaction leur ait été donnée ;

« S'engagent en outre, en cas de contrainte de l'Administra-
« tion, à faire individuellement opposition à la dite contrainte en
« vue de faire statuer en bloc sur leur cas par le Tribunal
« administratif, seul compétent, avec l'appui de l'Union com-
« merciale et industrielle ;

« Chargent le Bureau de transmettre la présente décision à
« tous les représentants du département en vue d'obtenir leur
« intervention auprès des pouvoirs publics. »

tion et les contribuables qui ont fait, en la circonstance, l'objet de poursuites n'avaient aucun intérêt, comme nous venons de le voir, à engager un conflit avec l'Administration et auraient pu, semble-t-il, se conformer aux avertissements réitérés du fisc et aux indications contenues dans les différentes réponses émanées du ministre des Finances et successivement parues au *Journal officiel*.

CHAPITRE III

MESURES FISCALES EXCEPTIONNELLES PRISES AVANT LE VOTE DE LA LOI DU 16 JUILLET 1921 EN FAVEUR DES RÉGIONS LIBÉRÉES.

Nous venons de voir, dans l'exposé qui précède, quel était, au lendemain du vote de la loi du 25 juin 1920, le régime fiscal de droit commun applicable à toute la France ; nous avons pu, en même temps, nous rendre un compte assez exact de l'importance des sacrifices nouveaux demandés à l'ensemble des contribuables.

Il va sans dire que l'application de pareil régime aux départements dévastés devait se heurter, pour de multiples raisons, à des obstacles insurmontables, la population, en particulier, n'entendant pas être condamnée à payer des impôts, alors que le règlement des dommages de guerre était traîné en longueur et que journellement lui étaient marchandées les avances les plus indispensables.

Au lieu d'entrer franchement dans la voie des

réalisations nécessaires, au lieu d'aborder le problème de front, qu'a-t-on fait ? On a voté, par petits paquets successifs, toute une série de lois spéciales ou de dispositions spéciales de lois générales ; ces dispositions, on les a, si l'on peut dire, mesurées au « compte-gouttes » ; on a, après bien des atermoiements, paré au plus pressé et il semble bien que les solutions données aient eu, avant tout, pour effet d'ajourner le règlement des questions plutôt que celui de les résoudre.

Voyons donc, et c'est ce qui va faire l'objet du présent chapitre, en quoi ont consisté les dispositions spéciales dont il s'agit ; elles se rapportent principalement à trois ordres de mesures différentes qui feront chacune l'objet d'un paragraphe spécial et qui sont :

En premier lieu, les dispositions de l'article 46 de la loi du 17 avril, qui laissent aux sinistrés la faculté de demander l'imputation du montant de leurs impositions sur les indemnités qui leur sont dues au titre de dommages de guerre.

En second lieu, les tempéraments apportés au droit commun par les articles 1, 2 et 13 de la loi du 25 juin 1920, et 3 § 4 de la loi du 1^{er} juillet 1916.

Enfin, les délais et prorogations accordés aux habitants des départements libérés pour souscrire les

déclarations prévues par la loi ou payer les impôts dont ils n'avaient pas été exonérés.

§ 1. — L'article 46 de la loi du 17 avril 1919
sur les dommages de guerre.

L'article 46 de la loi du 17 avril 1919 sur la réparation des dommages causés par les faits de guerre contient, en son dernier alinéa, la disposition suivante :

« Si l'attributaire est débiteur de l'Etat à quelque titre que ce soit, même pour le paiement de ses contributions, la somme ainsi due par lui sera, sur sa demande imputée à valoir sur le montant de son indemnité et ne sera pas exigible avant que ce montant n'ait été déterminé. »

Ce texte est d'une clarté parfaite qui ne laisse place à aucun doute, il accorde des facilités sinon à tous les contribuables des régions libérées, du moins aux plus intéressants parmi ceux-ci, et qui du reste forment la grande majorité : les sinistrés.

Selon le sens même de la loi, les ayants-droit à l'indemnité de dommages de guerre ont donc la faculté d'imputer sur celle-ci le montant de leur dette d'impôt, ou tout au moins d'en ajourner le paiement.

Certaines conditions toutefois sont dès l'abord imposées aux sinistrés pour bénéficier de ces avantages :

En premier lieu, ils doivent avoir la qualité *d'attributaire*, c'est-à-dire rentrer dans une des catégories prévues par le paragraphe 1 de l'article 3 de la loi : particuliers et leurs héritiers, associations, établissements publics ou d'utilité publique, communes, départements.

Ce texte, ainsi qu'on le voit, a une portée générale, puisqu'il s'applique non seulement aux personnes privées, mais aussi à tous les groupements de personnes ou d'intérêts.

Il y a lieu de se demander cependant quelle va être la situation des cessionnaires ou des délégataires de droits à indemnité, dont l'intervention est prévue en cas de remploi ou de réinvestissement, et en conformité de l'article 1689 du Code civil, par l'article 49 de la loi du 17 avril 1919, en d'autres termes ces derniers pourront-ils demander le bénéfice de la compensation entre la créance cédée et le montant des impôts dont ils sont personnellement débiteurs envers l'Etat.

Nous estimons en la circonstance que l'article 46 § 9, étant une disposition exceptionnelle, partant d'interprétation stricte, le bénéfice de la compensation ne doit pouvoir être revendiqué que par le sinistré, victime direct du fait de guerre.

Le cessionnaire ou le délégataire ne se trouvent pas, en effet, dans la même situation que le sinistré

dont se sont trouvées diminuées, du fait du sinistre, les capacités pécuniaires et contributives. Il demeure entendu que si le cessionnaire est lui-même un sinistré, il conserve toujours la faculté de demander, en ce qui le concerne, le bénéfice de l'imputation sur son propre dossier. Dans le cas contraire, il ne se trouve faire, en achetant le droit à indemnité, qu'un acte à titre onéreux, et dont le caractère demeure essentiellement aléatoire tant que la commission cantonale n'a pas déterminé le montant exact de l'indemnité. En un mot, sa situation ne peut être comparable à celle d'un héritier, continuateur de la personnalité juridique de son auteur.

Cette thèse a d'ailleurs été confirmée par l'Administration qui a refusé formellement aux cessionnaires le bénéfice de l'imputation, dans une circulaire émanée du ministre des Régions libérées, à la date du 28 avril 1920 (§ 16) :

« Il est entendu que la faculté de compensation
« prévue par la présente circulaire ne peut être invo-
« quée que par les sinistrés eux-mêmes, à l'exclusion
« des cessionnaires du droit à indemnité. »

La deuxième condition imposée aux bénéficiaires de la loi est la suivante : *l'attributaire doit être débiteur de l'Etat pour le paiement de ses contributions.*

Dans quel sens faut-il comprendre le mot « con-

tributions » ? A notre avis, dans le sens le plus large, celui que lui a donné le législateur de l'époque révolutionnaire. « Contributions » est synonyme d'impôts, ou si l'on veut de toutes dettes de nature fiscale ; par suite, il faut faire entrer sous cette désignation, non seulement les impôts directs, mais encore les impôts indirects, à l'exception, bien entendu, des impôts de consommation dont le mode même de perception ne permet point l'imputation.

Au cours de la séance de la Chambre du 27 décembre 1919, le ministre des Finances a indiqué lui-même, dans les termes ci-après, les contributions qui, à son sens, sont susceptibles de donner lieu à la compensation :

« Jusqu'à présent, j'avais estimé, après une première étude, que seules les contributions directes
« devaient être considérées comme telles, mais j'ai
« examiné à nouveau la question et j'estime, aujourd'hui, qu'il y a lieu d'aller plus loin.

« Je crois qu'en matière d'enregistrement, il y a
« lieu de considérer que l'impôt sur les successions
« peut être assimilé aux impôts directs et que, par
« suite, la compensation doit être admise pour
« l'impôt sur les successions.

« Je crois aussi que l'on pourrait faire la même
« extension pour les mutations d'immeubles entre

« vifs. Je tiens à vous dire que j'incline pour une
« solution analogue.

« Enfin, je veux vous annoncer — et je le fais
« avec plaisir — l'interprétation que je crois devoir
« donner au texte de la loi en ce qui concerne les
« contributions directes. Je considère que la com-
« pensation comprend non seulement la part de
« l'Etat, mais aussi la part de la commune et des
« départements. Cette compensation tombe sous le
« sens. Puisqu'on le fait pour le principal, on doit
« aussi le faire pour les centimes additionnels. Il ne
« faudra pas que les finances départementales et
« communales souffrent et il y aura évidemment
« une autre compensation à faire entre l'Etat, les
« départements et les communes (1). »

Cette déclaration du ministre des Finances appelle
diverses observations :

Tout d'abord nous avons vu que le ministre admet
le principe de la compensation en faveur des droits
de mutations immobilières. On peut se demander
pourquoi toutes les mutations ne bénéficieraient pas

(1) Les amendes fiscales, à raison de leur caractère pénal et non civil, ne sauraient être compensées, l'ordre public s'y oppose et un seul texte formel pourrait à la rigueur l'admettre, or les dispositions à caractère exceptionnel contenues dans l'article 46 § 9 de la loi sur les dommages de guerre ne le prévoient pas.

de cette disposition et on comprend difficilement que les mutations mobilières, telles que les ventes de fonds de commerce, de bateaux, de terre à brique par exemple, soient plus mal traitées que les mutations d'immeubles ; elles dérivent en effet de la même cause et sont constatées de la même manière, par acte authentique ou sous seing privé.

Les mutations immobilières concernent non seulement les droits de vente et de licitation, mais encore les droits de donations par contrat de mariage ou autrement. Cela est important pour ces derniers droits, qui sont fixés, aujourd'hui, suivant une échelle qui varie de 2.50 0/0 à 40 0/0 selon le nombre d'enfants ou le degré de parenté (1).

Parmi les déclarations faites par le ministre des Finances, le 27 décembre 1919, à la tribune de la Chambre, et dont nous avons indiqué plus haut la teneur, il est enfin un point qui mérite de retenir notre attention et rentre dans le cadre de notre examen, la deuxième condition imposée aux bénéficiaires de l'article 46 ; nous voulons parler de ce qui a trait à l'imputation des centimes additionnels départementaux et communaux.

(1) Une instruction précisant comment cette imputation serait réalisée a été établie par l'administration de l'Enregistrement et communiquée au ministère des Régions libérées le 5 février 1920.

A notre avis, nous estimons que le bénéfice de l'imputation prévue à l'article 46 ne peut être — en droit — réclamé en matière d'impositions départementales et communales.

Lorsqu'il a employé l'expression : « *Si l'attributaire est débiteur de l'Etat* », le législateur a seulement entendu viser les contributions dues à l'Etat, à l'exclusion des impositions départementales et communales.

Dans sa déclaration du 27 décembre 1919, le ministre des Finances fait connaître qu'à son sens « la compensation comprend non seulement la part « de l'Etat, mais aussi la part de la commune. Puis-« qu'on le fait pour le principal, ajoute-t-il, on doit « aussi le faire pour les centimes additionnels ».

A vrai dire, il apparaît que le principe « *accessorium sequitur principale* » ne puisse être appliqué. Sans doute, et dans une certaine mesure, les centimes additionnels peuvent être considérés comme constituant l'accessoire du principal perçu au profit de l'Etat, il n'en reste pas moins que, destinés avant tout à alimenter, non les caisses de l'Etat, mais bien les caisses départementales et communales, la dette qu'ils représentent ne saurait être confondue avec la dette principale.

En droit, la compensation ne peut jouer que dans le cas où un même individu est à la fois débiteur et

créancier d'une même personne ; or, si les sinistrés sont à la fois créanciers et débiteurs de l'Etat, ils ne sont créanciers ni de leur département, ni de leur commune.

Répondant à une question de M. Escoffier, député du Nord, le ministre des Finances — contrairement au sens des précédentes déclarations du 27 décembre 1919 — a, le 1^{er} avril 1921, confirmé la thèse que nous soutenons :

« En ce qui le concerne, dit cette réponse, le ministre des Finances ne saurait s'opposer au recouvrement des impositions locales sans excéder ses pouvoirs ; il ne paraît d'ailleurs pas possible de prendre des mesures qui priveraient les collectivités locales de ressources que l'autorité budgétaire a créées dans la plénitude de ses pouvoirs. »

Ainsi, le 1^{er} avril 1921, le ministre des Finances paraît nettement opposé à la compensation ; nous allons voir cependant que l'administration des Finances n'a pas hésité, en employant certains détours, à varier une fois de plus dans sa manière d'interpréter la question.

Dans la revue *Le Nord et l'Est reconstitués*, du 25 juillet 1921, p. 285, M. Louis Copin rapporte le sens d'une conversation qu'il a eue avec un représentant très autorisé de l'administration des Contributions indirectes :

« En droit strict, reconnaît ce dernier, l'Administration pourrait refuser le bénéfice de l'imputation en matière de contributions départementales, puisqu'il ne s'agit pas en la circonstance de sommes dues à l'Etat.

« Par pure bienveillance, l'Administration autorise cependant les sinistrés à réclamer le bénéfice de l'article 46, même en matière de centimes additionnels, lorsque ces derniers sont perçus par un fonctionnaire de l'Etat, pour être répartis ensuite entre les départements et les communes.

« Alors que la loi du 17 avril 1919 n'autorisait l'imputation qu'en matière de sommes *dues* à l'Etat, l'Administration autorise l'imputation en matière de sommes *perçues* par l'Etat, pour le compte de l'Etat, des départements et des communes. Les centimes additionnels étant perçus par l'Etat bénéficient donc des dispositions de l'article 46. Au contraire, les taxes municipales non perçues par l'Etat ne sont pas susceptibles d'être imputées. »

Bien que la conception de l'Administration soit favorable aux sinistrés en la circonstance, nous n'en maintenons pas moins notre point de vue, basé sur l'interprétation stricte du texte de la loi (1).

(1) M. Copin, dans le numéro susvisé de la revue *Le Nord*

Nous avons vu que pour bénéficier de l'article 46, deux premières conditions étaient nécessaires d'après la loi : avoir la qualité d'attributaire et être débiteur de l'Etat pour le paiement des contributions.

Deux autres conditions sont prévues par le texte du 17 avril 1919 : le sinistré doit *demandeur la compensation*. Cela résulte d'ailleurs des dispositions mêmes de l'article 46 — et le sinistré seul peut s'en prévaloir.

Enfin, pour que la somme due par le sinistré ne soit pas exigible, *il faut que le montant des dommages n'ait pas été déterminé*. Cela limite considérablement la portée de l'article, dans son application,

et l'Etat reconstitués, saisit cette occasion pour mettre en lumière les incertitudes auxquelles sont soumis les sinistrés touchant leur situation fiscale, de même que les procédés « étranges de l'Administration ».

« Lorsqu'un droit est incontestable, l'Administration le mé-
« connaît ; lorsqu'il est contestable, l'Administration s'empresse
« de l'admettre.

« *Exemple* : L'Administration s'obstine à refuser le bénéfice
« de l'article 46 en matière de droits de mutation entre vifs,
« alors que le texte de l'article 46 ne laisse subsister aucun
« doute en la circonstance.

« Les droits de mutation entre vifs sont « dus » à l'Etat,
« perçus » par l'Etat ; l'Administration n'admet pas qu'ils
« puissent être imputés.

« Les centimes additionnels départementaux et communaux
« sont « dus » aux départements et aux communes, et sont
« seulement perçus par l'Etat ; l'Administration admet qu'ils
« soient imputés. »

quant au temps. La compensation n'est que provisoire ; il s'agit beaucoup moins d'une compensation que d'une facilité de paiement, d'un délai de grâce, ou si l'on veut, d'une sorte de moratorium. C'est un simple avantage accordé par le législateur au contribuable sinistré.

Les quatre conditions énoncées ci-dessus étant remplies, « la somme due par l'attributaire sera imputée à valoir sur le montant de son indemnité ».

C'est à l'Administration qu'incombe l'application de cette disposition légale ; elle devait y pourvoir par un décret ou une circulaire ; elle n'y a pas manqué, mais après une année d'études et d'hésitations pendant laquelle la matière fit l'objet de nombreuses questions posées aux ministres par les représentants des régions libérées. C'est en avril 1920 qu'une solution semble enfin avoir été apportée par les circulaires du directeur général de la Comptabilité publique (7 avril 1920) et du ministre des Régions libérées (26 avril 1920), cette dernière adressée aux préfets des départements atteints par les événements de guerre.

Ces circulaires consacrent formellement l'imputation pour *les impôts directs, les droits de mutation par décès, les produits divers et recettes d'ordre, les salaires dus par les employeurs de prisonniers de guerre, les sommes avancées aux cultivateurs sinis-*

trés pour la culture des terres abandonnées et les dépense de motocultures.

Lorsque fut votée la loi du 25 juin 1920 créant la taxe sur le chiffre d'affaires, la Chambre de commerce de Lille dut intervenir pour obtenir que le montant de cette taxe fût imputé sur les dommages de guerre (1).

L'Administration, à la suite d'une réunion du groupe interparlementaire des régions libérées, dut prendre position et fit connaître sa manière de voir dans une circulaire de l'Enregistrement, en date du 15 octobre 1920, dont voici les points essentiels :

« Toutefois, si certains redevables invoquent le « bénéfice du dernier alinéa de l'article 46 de la loi du « 17 avril 1919 et demandent, en conséquence, que « l'impôt sur le chiffre d'affaires soit imputé sur leur

(1) Un sénateur a demandé au ministre si les industriels sinistrés ayant un dépôt à Paris pourraient bénéficier des dispositions prises, en faveur des sinistrés, pour la déclaration du chiffre d'affaires de leur dépôt.

La réponse du ministre a été la suivante :

« La circulaire du 15 octobre 1920 qui autorise à ne pas « exiger l'impôt s'applique partout où le redevable est suscep-
« tible d'acquitter l'impôt. En particulier un industriel des
« pays envahis qui a son bureau de vente à Paris et doit, en
« conséquence, verser à Paris l'impôt applicable aux affaires
« effectuées par ce bureau, peut demander l'imputation de cet
« impôt sur sa créance d'indemnité, en déposant son relevé au
« receveur compétent » (*J. off.*, 26 janvier 1921).

« créance d'indemnité pour dommages de guerre, les
« agents pourront accepter les relevés déposés par
« ces redevables et s'abstenir de poursuites, jusqu'à
« nouvel ordre, contre ces derniers, mais ils ne
« donneront pas, pour le moment, suite à leur
« demande d'imputation.

« Cette demande devra, bien entendu, être établie
« dans la forme qui a été prévue pour l'imputation
« des droits de mutation par décès. »

Cette circulaire n'a pas apporté, en la matière, de solution nette. La situation, sur ce point, demeure confuse et augmente les incertitudes dans lesquelles se trouvent, encore à l'heure actuelle, les intéressés, au sujet du chiffre d'affaires et de son imputation.

A vrai dire l'Administration paraît embarrassée ; l'article 46, dans ses termes très généraux, la gêne et elle craint qu'il ne compromette, dans de trop grandes proportions, par sa teneur, la rentrée des impôts. Elle ne veut donc pas prendre nettement position.

Elle précise d'abord que les agents « ne donneront pas suite, pour le moment, à la demande d'imputation », ce qui semble, dès lors, repousser formellement le mode de paiement par compensation, mais dans la phrase précédente, elle décide que les relevés déposés par le contribuable qui réclame l'imputation

seront acceptés et qu'on n'engagera pas de poursuites contre eux.

L'Administration admet donc provisoirement l'imputation, mais il est visible qu'elle escompte pour l'avenir une modification de l'article 46.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices de guerre, indépendamment de l'interprétation stricte qu'il convient de donner au texte du dernier alinéa de l'article 46, il convient de noter qu'à la question suivante :

« Un industriel ayant des bénéfices de guerre à payer peut-il en imputer le montant sur les sommes qui lui sont dues par l'Etat pour dommages de guerre » ?

Le ministre des Finances a répondu ce qui suit :

« Ni loi du 17 avril 1919, ni aucune disposition législative postérieure n'ont apporté d'exception, en ce qui concerne le paiement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, à la règle tracée par l'article 46 de la loi du 17 avril 1919: » (1)

Circulaire du 26 avril 1920. — La circulaire du 26 avril 1920, que nous avons citée plus haut, et qui règle les modalités d'imputation, doit retenir ici notre attention.

(1) *J. off.*, 19 janvier 1921.

Cette circulaire a apporté dans l'interprétation du texte légal des restrictions qui n'étaient certainement pas dans l'esprit du législateur.

Elle a prétendu tout d'abord organiser un *système d'avances pour permettre à l'assujetti de toucher du Service de la Reconstitution* les sommes nécessaires au paiement des impôts. Cette circulaire dénaturait complètement le sens de l'article 46, § 9, qui stipule plus simplement que les impôts ne sont pas exigibles tant que la créance des dommages de guerre n'est pas déterminée. En réponse à une question de M. des Rotours (Ch., 7 juillet 1920), le ministre des Régions libérées a d'ailleurs déclaré que le système d'avances était facultatif et qu'il suffisait que l'assujetti invoque ses dommages de guerre pour que le fisc ne puisse mettre ses impôts en recouvrement.

Ainsi que le fait remarquer très justement M. Pierre Bayart, avocat au barreau de Lille, dans un opuscule relatif à la loi sur les bénéfices de guerre paru en 1920 :

« L'Administration semble toutefois vouloir se
« réserver de limiter la compensation au montant
« de la perte subie et de l'arrêter au jour où l'indem-
« nité aura été fixée. Ces deux prétentions sont
« contraires au texte de la loi qui : 1° déclare que la
« compensation pourra se faire « sur le montant de
« l'indemnité », lequel comprend, aux termes de l'ar-

« ticle 4 de la loi du 17 avril 1919, le montant de la
« perte subie et celui des frais supplémentaires ;
« 2^e stipule que les sommes dues à l'Etat ne sont pas
« exigibles avant que le montant de l'indemnité ait
« été déterminé, en vue de permettre à la compen-
« sation de jouer à *partir de ce moment*, la compen-
« sation n'étant possible, aux termes de l'article 1291
« du Code civil, qu'entre deux dettes liquides et
« exigibles. »

En ce qui concerne la procédure prévue par la circulaire du 26 avril, en vue de permettre aux contribuables de bénéficier de l'imputation, il est décidé que les intéressés devront remettre ou adresser au percepteur ou au receveur de l'Enregistrement, suivant le genre d'imposition, une déclaration conforme à des formules fournies par l'Administration (1).

La demande ainsi établie sera transmise au préfet et une vérification sera faite par les soins de ce dernier, non seulement pour établir la véracité des déclarations, mais aussi pour imputer sur les avances restant à faire, les sommes dues à l'Etat.

(1) Les comptables saisis de demandes régulières d'imputation doivent suspendre les poursuites et ne peuvent les reprendre que dans le cas où ils seraient avisés par le service compétent que le contribuable n'a droit à aucune indemnité ou n'a droit qu'à une indemnité inférieure au montant des contributions dont il demande l'imputation (*J. off.*, 7 mai 1920, n° 6869).

Or, les avances à faire avant décision étant seulement les trois quarts de la perte subie, le ministre entend que c'est seulement jusqu'à concurrence de ces trois quarts et même de la limite du solde restant sur cette facilité d'avances (si des paiements ont déjà été accordés au sinistré) que ce dernier pourra opposer la compensation au Trésor. Il en résulte que si l'Etat ne peut être couvert par ce qui reste dû sur les trois quarts de la perte subie, le sinistré devra payer.

Il convient de s'élever contre cette manière de voir ; en effet, la loi est formelle quand elle dit que l'attributaire aura droit, s'il le demande, d'imputer sa dette sur la créance qu'il a contre l'Etat ; ainsi s'exprime M. René Lefebvre, le sympathique député du Nord, dans un article paru dans la revue *Le Nord et l'Est reconstitués* :

« C'est un droit absolu qui ne peut être limité
« qu'à concurrence de la dette totale de l'Etat à son
« égard ; l'Administration tente de transformer ce
« droit en une sorte de possibilité d'avances à con-
« currence des $\frac{3}{4}$ de la perte subie. Juridiquement
« cette interprétation est inexacte et demeure con-
« traire aux articles 1289 et suivants du Code civil
« qui traitent de la compensation. » (1)

(1) Art. 1290 du Code civil : « La compensation s'opère de plein droit, par la seule force de la loi, même à l'insu des

Cette circulaire a fait couler des flots d'encre. Les Chambres de commerce de Lille et Roubaix, l'Association des sinistrés ont énergiquement protesté.

La lettre adressée à ce sujet par M. Alfred Descamps, le très qualifié président de la Chambre de commerce de Lille, et dont voici le texte ci-dessous, mérite d'être citée ici :

Monsieur le Ministre,

Vous avez, par une circulaire en date du 26 avril 1920, institué un régime d'avances en vue de permettre aux sinistrés de réaliser la compensation prévue par l'article 46, § 9, de la loi du 17 avril 1919 ; et, conformément aux règles générales admises en matière d'avance, vous avez décidé que c'est seulement jusqu'à concurrence des trois quarts de la perte subie que la demande d'imputation peut avoir effet, tant que l'indemnité n'aura pas été définitivement fixée par la Commission cantonale ou le tribunal des dommages de guerre compétent.

Il est sans doute conforme à la loi de prévoir un régime d'avances de ce genre ; mais nous vous serions

« débiteurs ; les deux dettes s'éteignent réciproquement, à
« l'instant où elles se trouvent exister à la fois jusqu'à concur-
« rence de leurs quotités respectives. »

obligés de nous faire connaître si vous estimez que le contribuable sinistré, décidé à invoquer la compensation, est tenu de recourir à ce système d'avance ou bien s'il est en droit de remettre au comptable du Trésor une simple déclaration d'ajournement de paiement.

La question a une grande importance. En cas d'avance, vous limitez l'imputation aux trois quarts de la perte subie ; et de nombreux contribuables, à qui l'Etat sera redevable de sommes souvent considérables, seront contraints de payer leurs impôts. Dans le cas contraire, le sinistré pourrait différer le paiement de ses impôts à valoir sur toutes les sommes qu'il estime lui être dues, tant pour la perte subie que pour les frais supplémentaires.

C'est grâce au régime des avances que les sinistrés ont pu procéder à la reconstitution du commerce et de l'industrie des régions dévastées, mais pour aboutir à ce résultat, les industriels, presque tous, ont nécessairement dû atteindre et dépasser les trois quarts de la perte subie.

Et cependant, le besoin de nouvelles avances devient d'autant plus impérieux que les progrès de leur reconstitution s'accroissent.

Le fait du emploi par les sinistrés est la preuve

la plus manifeste de leurs droits aux frais supplémentaires et aux nouvelles avances que la loi du 17 avril 1919 leur garantit au fur et à mesure de leurs besoins justifiés.

Comment admettre que l'Etat, débiteur des sinistrés à qui les disponibilités font complètement défaut, puisse leur demander des paiements autres que par compensation.

C'est bien ce que l'article 46 a prévu, car il ne comporte aucune limitation. Les mots « le montant de son indemnité » n'indiquent en effet aucune distinction entre la valeur de la perte subie et le montant des frais supplémentaires.

Comme la circulaire du 26 avril ne contient aucune réserve, il n'est pas douteux que les comptables du Trésor l'interpréteront dans un sens restrictif et obligeront en fait les sinistrés à suivre la procédure qui y est indiquée. Des contestations surgiront et seront portées devant les tribunaux.

C'est pourquoi nous vous serions obligés de nous dire si vous partagez notre manière de voir, et si vous reconnaissez aux sinistrés qui font le remploi le droit de différer le paiement de leurs contributions et d'imputer la somme due sur le montant total de

l'indemnité qu'ils réclament, en attendant la détermination définitive de leur créance.

Veuillez agréer, Monsieur le Ministre, l'assurance de ma haute considération.

Le Président,
Alfred DESCAMPS.

En réalité ce régime, qui vise le cas où l'indemnité n'aura pas été définitivement fixée par la Commission cantonale ou le tribunal de dommages de guerre compétent, tend à prendre de moins en moins d'importance avec le temps, le nombre de dossiers examinés et d'indemnités définitivement fixées augmentant chaque jour.

Circulaire du 30 novembre 1920. — Quant au sinistré dont l'indemnité a été définitivement fixée par la Commission cantonale, son sort est enfin réglé — et dans un sens favorable — par la circulaire ministérielle du 30 novembre 1920, c'est-à-dire un an et demi après la publication de l'article 46 ; il peut réclamer l'imputation des sommes dues par lui à l'Etat jusqu'à concurrence du montant total de son indemnité (perte subie et frais supplémentaires en cas de remplacement) (1).

(1) Il est intéressant de rappeler ici la question suivante

« On pouvait craindre à ce propos, fait remarquer
« M. Pierre Bayart (*op. cit.*, page 103), que l'Admi-
« nistration ne considère l'affectation des créances
« de dommages de guerre à l'acquit des impôts comme
« un simple réinvestissement qui ferait perdre le droit

posée par un député et à laquelle le ministre des Régions libérées a répondu le 24 avril 1921 :

Question écrite.

1^o L'imputation prévue par l'article 46 se fait-elle sur le montant de la perte subie ou sur la totalité de la somme réclamée ?

2^o Un cessionnaire peut-il imputer ses contributions personnelles sur les sommes à lui dues pour dommages achetés ?

Réponse.

1^o Conformément aux dispositions de la circulaire du 30 novembre 1920, deux cas sont à distinguer :

a) L'imputation est demandée par le sinistré dont l'indemnité n'est pas encore définitivement fixée. Dans ce cas, l'imputation a eu lieu à titre d'avances et comme telle est limitée aux trois quarts de la perte subie.

b) L'imputation est demandée après fixation définitive de l'indemnité. Dans ce cas, elle peut être opérée, non seulement sur le montant de la perte subie, mais encore sur celui des frais supplémentaires, à condition que le emploi ait été effectué pour une somme égale au montant de l'indemnité sollicitée.

2^o Les cessionnaires d'indemnité possédant la qualité d'attributaires au sens de l'article 43 de la loi du 17 avril ont le droit, au même titre que le sinistré lui-même, de réclamer valablement le bénéfice d'application de l'article 46, § 9, de la loi précitée.

« aux frais supplémentaires. Une réponse faite par
« M. Ogier, alors ministre des Régions libérées, à une
« question de M. Crespel, député, a précisé que le
« sinistré conserverait le droit aux frais supplémen-
« taires, à la seule condition d'affecter « de ses de-
« niers » au remploi des sommes égales à celles ayant
« fait l'objet de la compensation. »

Voici comment s'exprime, à ce sujet, la circulaire ministérielle du 30 novembre :-

« L'indemnité des dommages de guerre compre-
« nant aux termes de l'article 4 de la loi du 17 avril
« 1919 deux éléments : la perte subie et les frais sup-
« plémentaires, on ne saurait refuser au sinistré le
« droit de faire opérer les imputations demandées
« par lui, non seulement sur le montant de la perte
« subie, mais encore sur celui des frais supplémen-
« taires, à la condition que le remploi ait été effectué
« pour une somme égale au montant de l'imputation
« sollicitée.

« Cette imputation immédiate n'épuise pas le droit
« que détient le sinistré. Le texte de l'article 46, § 9
« de la loi du 17 avril 1919 vise non seulement les
« sommes dont le sinistré était redevable à l'Etat, au
« moment où le dommage s'est produit, mais encore
« les sommes dont le sinistré devient redevable envers

« l'Etat, tant que le montant de l'indemnité n'a pas
« été payé en totalité.

« Il ressort de la rédaction de l'article 46 que le
« droit de faire imputer sur une indemnité de dom-
« mages de guerre définitivement fixée des sommes
« dues à l'Etat, ne constitue pas un droit attaché à la
« personne du sinistré, qui ne pourrait plus être in-
« voqué par ses ayants-cause. En conséquence, les
« héritiers du sinistré, les cessionnaires ou les délè-
« gataires possédant la qualité d'attributaires au sens
« de l'article 43 de la loi du 17 avril, ont le droit, au
« même titre que le sinistré lui-même, de réclamer
« valablement le bénéfice du texte précité.

« Par suite, aucune demande d'imputation sur
« indemnité de dommages de guerre ne saurait être
« refusée du fait que la créance de l'Etat contre le
« sinistré serait née postérieurement à la fixation de
« l'indemnité.

« La demande formée par le sinistré, dit enfin la
« circulaire du 30 novembre, après la délivrance de
« ses titres de créance, peut avoir pour objet, non
« seulement l'imputation de ses contributions ou
« taxes diverses, mais encore celle des sommes dues
« par lui à l'Etat, à un *titre quelconque*. »

Remarquons sur ce dernier point, que l'article 46
dit : à *quelque titre que ce soit*, ce qui est très clair.
Et cependant, l'Administration chicane encore ;

elle cherche à distinguer en la matière certaines dettes des autres.

En janvier 1921, elle refuse à nouveau d'imputer les droits de mutation entre vifs sur le montant des dommages de guerre.

« Après examen attentif de la question, l'imputation prévue par le dernier alinéa de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919, dit le ministre des Finances dans une réponse écrite (1), n'a été reconnu possible, en matière d'enregistrement, qu'en ce qui concerne les droits de mutation par décès. »

Le sinistré aurait pourtant un grand intérêt à obtenir le bénéfice de l'imputation en matière de mutations entre vifs.

Supposons en effet un sinistré qui doit, pour se loger, racheter actuellement une propriété ; outre qu'il la paiera au prix fort, il devra encore acquitter dessus les droits de mutation de 10 0/0, soit 10.000 francs pour une propriété bâtie de 100.000 fr. Le besoin d'imputation se fait d'autant plus sentir ici qu'il n'y a pas là de délais, comme en matière d'impôts directs, par exemple.

En ce qui concerne les droits de mutation par décès, la solution de l'Administration est toute différente ; elle ne refuse pas en effet le bénéfice de l'im-

(1) *J. off.*, 26 janvier 1921, n° 3605.

putation aux sinistrés débiteurs — imputation qui est consacrée formellement par la circulaire du 26 avril (1) — mais elle refuse dans ce cas de délivrer aux intéressés la quittance dont ils ont besoin ; c'est ainsi, par exemple, que dans une succession comportant des titres nominatifs, pour lesquels il est nécessaire (pour faire opérer la mutation) de présenter « l'acquit des droits » délivré par l'agent receveur, cet agent refuse cet acquit de droits et l'héritier ne peut percevoir les revenus de ses titres.

A ce sujet, de nombreuses questions et réclamations furent adressées au ministre ; la réponse parue au *Journal officiel* du 21 février 1920 (antérieurement à la circulaire du 26 avril) mérite à ce propos d'être citée :

La question posée était la suivante :

« 1° Le receveur de l'Enregistrement auquel un
« successible sinistré, invoquant l'article 46 de la loi
« du 17 avril 1919 sur les dommages de guerre,
« demande l'imputation des droits de mutation par

(1) Question au ministre des Régions libérées : « L'héritier
« d'une personne ayant droit à une indemnité pour dommage
« de guerre peut-il demander l'imputation du droit de muta-
« tion par décès dû par lui sur le montant de l'indemnité dont
« il hérite du sinistré conformément à l'article 46 ? »

Réponse affirmative (J. off., 16 décembre 1920, n° 5646).

« décès et de la taxe successorale à sa charge sur l'in-
« demnité pour dommages de guerre à lui due, est-il
« fondé à refuser la déclaration de succession faite
« par le sinistré, ce qui a pour conséquence d'empê-
« cher le *transfert* de toutes valeurs, qui ne peut
« s'effectuer sans présentation d'un certificat d'acquit
« des droits de mutation par décès.

« 2° Le receveur de l'Enregistrement ne pourrait-
« il pas, en ce cas, accueillir la déclaration de succes-
« sion sans percevoir les droits et délivrer un certi-
« ficat établissant que les valeurs à transférer ont été
« comprises dans cette déclaration ? »

Voici la réponse du ministre :

« Les difficultés que soulèvent l'interprétation et
« l'application de l'article 46 de la loi du 17 avril
« 1919 ont retardé les instructions qui doivent être
« données aux receveurs de l'Enregistrement au
« sujet de l'imputation des droits de mutation par
« décès sur les indemnités pour dommages de guerre.
« En l'état actuel, les fonctionnaires de l'Enregistre-
« ment ne peuvent donc que refuser de recevoir, sans
« paiement des droits exigibles, les déclarations de
« succession souscrites par les sinistrés et de délivrer
« les certificats d'acquit des droits indispensables
« pour opérer le transfert des titres nominatifs
« dépendant de l'hérédité. Mais, conformément à

« l'engagement pris par le gouvernement devant le
« Parlement (V. Séance de la Chambre du 27 dé-
« cembre 1919, *J. off.*, p. 5385), une décision défi-
« nitive est actuellement à l'étude » (*J. off.*, 21 fé-
vrier 1920, p. 275, Débats, Chambre).

Bien que cette décision définitive ne soit pas inter-
venue, l'Administration est venue à une conception
plus saine de la question : elle accepte de recevoir
les déclarations de successions souscrites sans paie-
ment des droits exigibles et délivre les certificats
d'acquets de droit pourvu que la demande d'impu-
tation ait été régulièrement faite conformément à la
circulaire du 26 avril 1920.

Nous citerons enfin, en ce qui concerne l'imputa-
tion prévue par l'article 46, la réponse faite le
20 mars 1921 à la question suivante :

« Les sinistrés peuvent-ils imputer les taxes dont
« ils sont redevables pour leurs voitures ou camions
« automobiles ? »

Le ministre s'est exprimé ainsi :

« Un projet de loi relatif aux conditions d'appli-
« cation de l'article 46 va être déposé par le gouver-
« nement. En attendant, l'Administration a prescrit
« de ne pas exercer de poursuites contre les sinis-
« trés propriétaires d'autos, autres que les entrepre-
« neurs utilisant leurs véhicules à des transports

« publics, s'ils n'acquittent pas la taxe dont ils sont
« redevables et demandent l'imputation sur leur
« indemnité de dommages de guerre. Les permis de
« circulation sont annotés d'une mention constatant
« que le recouvrement est provisoirement suspen-
« du. »

Il résulte de l'étude qui précède que malgré les dispositions très claires du paragraphe 9 de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919, l'Administration s'est efforcée de donner de ce texte une interprétation des plus restrictives; les solutions favorables obtenues dans les cas d'espèce l'ont été le plus souvent sous la pression de véhémentes et légitimes réclamations des intéressés.

Quoi qu'il en soit, à défaut des nouvelles prévisions légales dont le ministre annonce l'adoption prochaine dans la réponse faite par lui le 20 mars 1921, il est hors de doute que l'article 46 se suffit à lui-même; et que sa rédaction offre assez de netteté pour répondre aux satisfactions que peuvent en attendre les sinistrés.

« On ne saurait attacher trop d'importance » dit fort justement M. Pierre Bayart (1), « au maintien
« intégral de cet article 46, § 9, qui représente la plus
« solide, pour ne pas dire la seule garantie effective

(1) *Op. cit.*

« de paiement des créances de dommages de guerre,
« en présence des incertitudes de nos recouvrements
« vis-à-vis de l'Allemagne et du caractère de plus en
« plus problématique du concours interallié. »

§ 2. — Tempéraments au droit commun apportés par
les lois du 1^{er} juillet 1916 et du 25 juin 1920.

Article 3, § 4, de la loi du 1^{er} juillet 1916. — Au nombre des mesures spéciales prises avant la loi du 16 juillet 1921, il convient tout d'abord de faire état des dispositions contenues dans l'article 3, § 4, de la loi du 1^{er} juillet 1916, organisant l'impôt sur les bénéfices de guerre.

Cet article permet de déduire sur les bénéfices supplémentaires « les sommes correspondant à l'intérêt à 6 0/0 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahis ou sinistrés, et à l'amortissement habituel de ces entreprises ». Ce taux de 6 0/0 est élevé à 8 0/0 à partir du 1^{er} janvier 1917 par la loi du 31 décembre 1917.

Le texte parle de *bénéfices supplémentaires*; la déduction prévue s'opère donc après déduction du bénéfice normal sur le bénéfice de guerre.

L'article 3, § 4, s'applique aux contribuables des pays envahis qui ont remonté des affaires en France libre et ont fait des bénéfices de guerre. Ces contri-

buables sont considérés comme exploitant concurremment deux entreprises dont l'une s'est trouvée arrêtée par un cas de force majeure, ce qui les autorise à totaliser les résultats des deux entreprises (art. 24, L. du 1^{er} juillet 1916) ; ils pourront déduire avant toute déclaration :

1^o Leur bénéfice normal d'avant-guerre ;

2^o La déduction prévue à l'article 3, § 4.

La déduction de cet article est indépendante des pertes de guerre proprement dites, car l'intérêt de 6 0/0 s'applique « aux entreprises situées en pays « envahis ou sinistrés » ; il suffit donc que l'entreprise soit située en pays envahis, indépendamment — ce qui est très rare — de tout dommage de guerre.

L'article 16 de la loi du 1^{er} juillet 1916 prévoit qu'en fin de période d'application de la loi, l'assujetti sera en droit de demander une détaxe en invoquant le déficit par rapport au bénéfice normal d'une période d'imposition, le dégrèvement accordé n'étant toutefois admis que jusqu'à concurrence de la moitié des impositions totales (art. 17).

Divers articles de la loi du 25 juin 1920 sont venus d'autre part apporter aux sinistrés le bénéfice des dispositions spéciales :

1^o *Article 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.* — Nous citerons, en premier lieu, l'article 1^{er} de cette loi,

modifiant l'article 47 de la loi du 31 juillet 1917, et qui est ainsi conçu :

« Le taux de la contribution foncière des propriétés bâties ou non bâties est fixé, en principal, à 10 0/0. Toutefois, le taux de 5 0/0 est maintenu, pendant 5 ans, à partir du 1^{er} janvier 1920, à l'égard des contribuables qui établiront que le revenu foncier annuel de leur propriété bâtie, du 31 juillet 1914 au 31 décembre 1919, a été inférieur de 50 0/0 au dit revenu, pendant l'année 1913, à condition que ce dernier n'ait pas dépassé 10.000 francs. »

Cet article fut destiné à protéger les petits propriétaires, principalement ceux des grands centres urbains, qui, avant la guerre, n'avaient pour toute ressource que les revenus procurés par deux ou trois locations de 3 ou 4.000 francs. Ils n'ont pas, en effet, touché de loyer pendant la guerre et leur situation méritait à juste titre de retenir l'attention.

Bien qu'il n'ait pas été écrit spécialement pour les propriétaires fonciers des régions libérées, cet article leur est, au premier chef, applicable, à condition toutefois, ainsi qu'il est prévu, que leur revenu n'ait pas dépassé le chiffre de 10.000 francs, en 1913.

2^o *Article 2 de la loi du 25 juin 1920.* — L'article 2 de la loi du 25 juin 1920, modifiant l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917, concernant les

bénéfices agricoles, prévoit, dans ses alinéas 11 et 12, toute une série de tempéraments au droit commun :

L'alinéa 11 est ainsi conçu :

« Pour les terrains de la zone devastée, délimitée
« par l'arrêté du 12 août 1919, portant ou ayant
« porté des récoltes depuis leur remise en culture,
« les coefficients seront, pour l'année 1920, égaux au
« quart de ceux appliqués dans le reste de la France,
« et, pour les années ultérieures, seront fixés par
« les lois de finances ou par des lois spéciales. »

Cette disposition se trouve même développée par une interprétation du ministre des Finances dans une réponse faite à un député qui demandait si les propriétaires ayant eu leurs terres incultes pendant la guerre, pourraient bénéficier de dégrèvements d'impôts.

« En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices
« agricoles », répond le ministre, « l'exploitant
« dont le bénéfice réel pendant l'année antérieure
« à celle de l'imposition a été inférieur à l'éva-
« luation forfaitaire prise pour base de l'impôt,
« peut, à la condition d'apporter les justifications
« nécessaires, obtenir une réduction d'impôt corres-
« pondante. »

Le ministre ajoute : « Cette disposition est suscep-
« tible de s'appliquer, en particulier, aux contribu-

« bles dont les exploitations sont restées incultes du
« fait de la guerre. Ceci ne fait d'ailleurs que con-
« firmer le sens de l'alinéa 12 de l'article 2 de la loi
« du 25 juin, dont voici le texte :

« Seront exemptés, dans la même zone, de l'im-
« pôt sur les bénéfices agricoles, les terrains incultes
« du fait de la guerre, ou ceux qui donnent une pre-
« mière récolte après un an au moins d'abandon,
« du même fait. »

Il est hors de doute que les charges fiscales exercent une influence considérable sur la prospérité agricole et le législateur ne pouvait pas ne point tenir compte de cette circonstance. Si ces charges sont lourdes pour les agriculteurs originaires des régions qui n'ont pas subi l'invasion, que sera-ce pour ceux des régions libérées, devant l'énormité de la tâche qui leur incombe du fait de la remise en état d'un sol le plus souvent bouleversé et retourné, ou qui, tout au moins, est demeuré inculte pendant quatre ans et demi.

Le législateur a heureusement compris la situation en accordant les tempéraments indiqués ci-dessus, aux agriculteurs des régions envahies.

Quelle est la portée exacte de ces tempéraments ?

Comme nous l'avons vu précédemment, le bénéfice agricole est considéré, pour l'assiette de l'impôt, comme égal à la *valeur locative des terres exploitées*

telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale, multipliée par un coefficient approprié (1).

(1) Au sujet de cette évaluation cadastrale fixant la valeur locative des terres exploitées, le fisc s'est, dans de nombreuses communes des régions libérées, heurté à une grosse difficulté. Ainsi que le fait remarquer M. François Marsal, dans l'exposé des motifs du projet de loi déposé par lui le 10 février 1920 et voté le 11 mars suivant, il est arrivé qu'à la suite de l'occupation allemande, ou de la destruction de nombreuses localités, les documents présentant les résultats détaillés de la dernière évaluation cadastrale ont disparu ; toutefois pour ces mêmes localités, les anciennes matrices en usage avant la dernière évaluation, et sur lesquelles les propriétés figurent pour leur revenu cadastral, ont pu être retrouvées, en bon état de conservation.

On s'est vu alors amené à envisager une solution intermédiaire, consistant à répartir entre les contribuables le montant total de l'impôt calculé, pour l'ensemble de la commune, au prorata des revenus cadastraux antérieurement assignés à leurs propriétés, données qui peuvent être relevées sur les anciennes matrices cadastrales déposées dans les mairies. Ce procédé avait du reste été expérimenté durant la guerre pour les départements du Nord et de l'Aisne dont l'ennemi occupait les chefs-lieux où étaient centralisés tous les documents présentant les résultats détaillés de cette évaluation (lois des 26 novembre 1915 ; 23 novembre 1916 ; 24 novembre 1917 ; 28 novembre 1918).

Les données de l'évaluation étaient utilisées pour le calcul de l'impôt foncier (art. 47, L. du 31 juillet 1917) et pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole (art. 17, L. du 31 juillet 1917).

« Jusqu'à présent », fait remarquer M. François Marsal, dans son exposé des motifs « il avait semblé inutile de se pré-occuper de ce côté de la question, l'application des lois dont il s'agit ayant été en fait ajournée dans les localités de la

Pour l'année 1920, les coefficients applicables à toute la France ont été fixés ainsi :

A. — « Terres labourables, bois industriels, aulnaies, saussaies, oseraies, etc.. paires, pâtis, 1. »

B. — « Prairies, jardins, vergers et cultures fruitières, pépinières, 2. »

C. — « Vignes, 3. »

D. — « Cultures maraîchères, 3. »

Le taux applicable est de 6 0/0. Dans les régions

« zone des hostilités. Pour l'avenir au contraire, il importe de combler cette lacune. »

En conséquence, voici quel fut ce projet de loi, tel qu'il fut adopté par le Sénat et enfin voté par la Chambre le 11 mars 1920 :

Article unique. — Dans les communes où, par suite de la disparition des documents présentant les résultats détaillés de la dernière évaluation des propriétés non bâties, il ne peut être fait état de ces résultats pour le calcul des cotisations individuelles à comprendre dans les rôles de la contribution foncière (propriétés non bâties), le montant de ladite contribution, déterminé pour l'ensemble de chaque commune, conformément à la loi du 29 mars 1914 et à l'article 47 de la loi du 31 juillet 1917, sera, pendant le temps nécessaire à la reconstitution des documents ci-dessus visés, réparti entre les contribuables au prorata des revenus cadastraux antérieurement assignés à leurs propriétés.

Pendant la même période, les revenus nets fonciers à envisager, pour l'application des articles 17 et 47 de la loi du 31 juillet 1917, seront obtenus en multipliant les anciens revenus cadastraux par le rapport existant, pour l'ensemble de chaque commune, entre le total du revenu cadastral et le montant global du revenu imposable accusé par l'évaluation.

envahies, l'application de l'article 2 donne donc les résultats suivants :

1° Terrains de la zone dévastée devenus incultes du fait de la guerre ou qui donnent une première récolte après un an au moins d'abandon, du même fait : pas d'impôt.

2° Cultures de la catégorie A : 6 0/0 sur le $\frac{1}{4}$ de la valeur locative.

3° Cultures de la catégorie B : 6 0/0 sur la $\frac{1}{2}$ de la valeur locative.

4° Cultures des catégories C et D : 6 0/0 sur les $\frac{3}{4}$ de la valeur locative.

Un exemple numérique fera ressortir plus heureusement la valeur de ces tempéraments.

Soit un terrain (terres labourables, parcs...) d'une valeur locative de 10.000 francs. Le bénéfice imposable, en France non envahie, est de $10.000 \times 1 = 10.000$ francs.

Le propriétaire aurait à payer, s'il était soumis au droit commun (1) :

Pour 1.500 fr., sur 0.

Pour 2.500 fr., sur 1.250 fr. soit 75 fr.

Pour 6.000 fr., sur 6.000 fr. soit 360 fr.

Pour 10.000 fr..., au total, soit 435 fr.

(1) Voir Chapitre II, mesures générales, § impôt sur les bénéfices agricoles.

Par application des tempéraments prévus pour 1920, il n'aura à payer que sur un bénéfice imposable de $10.000 \times 1/4$ c'est-à-dire sur 2.500 francs.

Pour 1.500 fr., sur 0.

Pour 1.000 fr., sur 500 soit 30 fr.

Pour 2.500 fr..., au total 30 fr.

Ces chiffres parlent d'eux-mêmes et se passent de tout commentaire.

Il y a lieu de remarquer toutefois que les agriculteurs qui possèdent la terre demeurent, d'autre part, redevables de l'impôt foncier. Aucune disposition spéciale n'a été insérée à ce sujet dans la loi en ce qui concerne les propriétaires fonciers des régions libérées.

Une réponse écrite, émanée de M. le ministre des Finances et parue au *Journal officiel* du 15 avril 1920, a semblé cependant laisser présager sur ce point des mesures plus favorables.

La question posée était la suivante :

« Les propriétaires qui ont eu leurs terres incultes pendant toute la guerre pourront-ils bénéficier d'un dégrèvement d'impôts ? »

« Les propriétaires » répond le ministre « dont les terrains n'ont pu être mis en culture en raison de circonstances résultant de l'état de guerre, sont considérés comme ayant éprouvé des pertes de »

« revenus par suite d'événements extraordinaires au
« sens de l'article 24 de l'arrêté du 24 floréal an VIII
« et peuvent obtenir la remise de l'impôt foncier affé-
« rent aux terrains demeurés improductifs. »

3^e Article 13 de la loi du 25 juin 1920. — Parmi les dispositions spéciales insérées dans la loi du 25 juin 1920 et qui concernent les habitants des régions libérées, il faut mentionner encore celles contenues dans l'article 13.

Aux termes de cet article :

« Ne seront pas soumis à la contribution extraor-
« dinaire pour les bénéfices de guerre réalisés depuis
« le 11 novembre 1918, si elles n'ont pas antérieure-
« ment produit des bénéfices donnant lieu à l'appli-
« cation de cette contribution :

« 1°

« 2° Les entreprises qui ont été envahies, ou qui,
« s'étant trouvées dans la zone des opérations mili-
« taires, ont été arrêtées pendant 6 mois consécutifs
« au moins, du fait des dites opérations. »

Il paraîtrait que ce texte ne dût pas prêter à controverse et il semble, avec évidence, résulter de sa teneur que les entreprises situées dans les régions envahies seront exonérées de la contribution sur les bénéfices de guerre, si elles n'ont pas fait de béné-

fices antérieurement au 11 novembre 1918, date de l'armistice.

Tel n'est pas cependant le sens de la thèse apportée le 24 juin 1920, à la tribune de la Chambre, par M. Bokanowski, rapporteur général adjoint de la Commission des finances, et dont l'interprétation fait peser des restrictions sur les exonérations résultant du texte légal.

M. Bokanowski s'est en effet exprimé ainsi :

« La Commission des Finances s'est préoccupée,
« dès son premier rapport, de la situation des entre-
« prises qui se trouvaient dans les régions envahies,
« lorsqu'elles ont été arrêtées pendant 6 mois. Ces
« entreprises sont exonérées lorsqu'elles n'ont pas
« donné de bénéfices avant le 11 novembre 1918.

« Par conséquent, tous les industriels ayant eu,
« dans les régions envahies, des établissements qui
« pendant 6 mois, pour une cause quelconque, ont
« été arrêtés, seront exonérés pour l'année 1919
« et jusqu'au 30 juin 1920.

« Notre texte exonère tous les industriels des ré-
« gions libérées qui ont eu, pendant 6 mois consé-
« cutifs, leur exploitation arrêtée. »

Cette interprétation nous paraît contraire à la lettre de même qu'à l'esprit de la loi ; le texte ne dit pas :
« Les entreprises situées dans les régions qui ont été envahies et qui s'étant trouvées dans la zone des opé-

rations militaires ont été arrêtées pendant 6 mois » mais « entreprises situées dans les régions envahies où qui... ».

Le législateur a sensiblement voulu distinguer deux catégories d'entreprises :

1° Celles situées dans les régions qui ont été envahies, sans aucune limitation ;

2° Celles qui se sont trouvées dans la zone des opérations militaires et qui celles-là ne sont exonérées que si leur exploitation a été interrompue pendant au moins 6 mois consécutifs du fait de ces opérations.

Dans le rapport de la Commission des Finances du 23 mars 1920, M. Bokanowski lui-même, en sa qualité de rapporteur général adjoint, s'était exprimé tout autrement qu'il ne devait le faire 3 mois plus tard, le 24 juin, à la Chambre des députés. Nous lisons en effet, dans le cours de son très remarquable exposé, les lignes suivantes :

« La nécessité de favoriser la reprise de l'activité
« économique dans les régions plus spécialement
« atteintes par la guerre, justifie la même exoné-
« ration, en ce qui concerne les contribuables dont les
« exploitations étaient situées dans les régions enva-
« hies et celles qui s'étant trouvées dans la zone
« des opérations militaires ont été arrêtées du fait de

« ces opérations pendant une période d'au moins
« 6 mois. »

M. Bokanowski fait bien, ici, la démarcation entre les entreprises situées dans les régions envahies et celles qui se sont trouvées dans la zone des opérations militaires. Pour les premières, il n'y a aucune hésitation et la loi doit s'appliquer à toutes les entreprises situées dans les régions envahies, tant celles qui existaient avant la guerre que celles qui y ont été créées depuis, sous la réserve bien entendu qu'elles n'aient pas réalisé avant l'armistice de bénéfices passibles de la contribution de guerre.

C'est évidemment cette solution qui doit s'imposer à l'Administration. Au cas où elle n'accepterait pas cette manière de voir, l'exonération réclamée par les intéressés serait néanmoins obtenue. Il suffirait de s'appuyer sur l'interprétation du paragraphe 4 de l'article 13 donnée, au cours de la même séance du 24 juin, par M. Dumont, rapporteur général de la Commission des Finances (1) :

Répondant à M. Crespel, député du Nord, qui

(1) Le paragraphe 4 de l'article 13 de la loi du 25 juin 1920 est ainsi conçu :

« Les entreprises dont le déficit par rapport au bénéfice normal pour la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1918, est supérieur aux bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés en 1919 et jusqu'au 30 juin 1920, ne sont pas soumises à la contribution. »

intervenait en faveur des industriels n'ayant pu travailler pendant la guerre et qui, s'étant trouvés dans l'impossibilité de remettre en marche leurs usines détruites, avaient créé de nouvelles entreprises en France non envahie, l'honorable rapporteur général s'est, en effet, exprimé ainsi :

« Les industriels pourront être exonérés par l'application du paragraphe 4 de l'article 13. Qu'avons-nous voulu en effet, ceci : après l'armistice, quel qu'un qui n'a pas pu travailler avant, vient s'établir dans les régions dévastées ou en France non envahie ; il travaille ; il fait des bénéfices importants. Ces bénéfices importants, nous en jugeons en tenant compte de ce qu'il n'en a pas réalisé pendant les années antérieures et nous déclarons qu'ils sont exempts de la contribution extraordinaire. »

§ 3. — Délais.

Nous allons enfin étudier, avec la question des délais, le troisième ordre de mesures spéciales prises par le Parlement en faveur des habitants des régions libérées, avant le vote de la loi du 16 juillet 1921.

Animé d'excellentes intentions, le législateur a voulu accorder aux contribuables des départements envahis des *délais*, tant pour le paiement des im-

pôts dont ils n'étaient pas exonérés, que pour souscrire les déclarations relatives aux successions, à l'impôt sur le revenu et à ceux sur le chiffre d'affaires et les bénéfices de guerre ; nulle part cependant, il faut bien le dire, l'absence de méthodes ne s'est tant fait sentir ; alors que de longs délais s'imposaient, on a procédé par brèves prorogations successives. À la veille de chaque échéance, à la dernière minute, et devant les protestations de l'opinion mécontente, de nouveaux délais notoirement insuffisants étaient accordés. Il est à peine besoin d'observer qu'ainsi le Parlement perdait, en discussions renouvelées, un temps précieux, sans compter que le contribuable intéressé demeurait, aux approches du terme fixé, dans l'incertitude la plus complète touchant le sort qui devait lui être réservé au point de vue de ses obligations fiscales.

Notre nouveau régime d'impôts qui a remplacé les « Quatre Vieilles » n'était pas encore appliqué, dans les régions libérées, lorsque vint en discussion la loi votée le 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales. Il n'avait pas été possible, en effet, de songer à l'introduire en 1919, alors que les revenus destinés à servir de base à l'impôt étaient ceux de 1918. Il n'en était plus de même en 1920, alors que les revenus à considérer étaient ceux de 1919.

Les contribuables qui, par un cas de force majeure résultant de l'état de guerre, devaient se trouver empêchés de souscrire, dans les délais normaux, leur déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, bénéficièrent de délais supplémentaires.

Ces délais, qui légalement ne pouvaient s'étendre au delà de 3 mois après la cessation des hostilités, prirent fin le 24 janvier 1920 (1).

Une loi du 9 mars 1920 décide que : « seront « prorogés jusqu'au 31 mars les délais supplémen- « taires accordés pour souscrire leurs déclarations « relatives à l'impôt général sur le revenu, et à la

(1) Les délais se trouvant légalement forclos depuis le 24 janvier 1920, l'administration des Contributions directes se crut autorisée à inviter les municipalités à effectuer la distribution des feuilles de déclaration d'impôt sur le revenu. De véhémentes protestations s'élevèrent de toutes parts. Il est intéressant de citer à ce sujet la lettre adressée par le maire de Laon, au début de mars 1920, au directeur des Contributions directes de l'Aisne :

« J'ai l'honneur de vous informer que la municipalité se refuse à effectuer la distribution des feuilles de déclaration d'impôt sur le revenu pour les années 1916-1919. J'estime que la situation spéciale des populations des régions dévastées exige une réglementation spéciale et que, en tous cas, il ne peut être question de déclaration de revenus pour des contribuables qui n'ont pu, jusqu'ici, que péniblement commencer la reconstitution de leur patrimoine, de leur commerce ou de leur industrie. Je profite de la circonstance pour protester contre toute mesure qui aurait pour but de rétablir le régime commun dans nos régions. »

« contribution extraordinaire sur les bénéfices de
« guerre, aux contribuables qui, en vertu de la légis-
« lation existante, devaient produire ces déclarations
« 3 mois, au plus tard, après la cessation des hosti-
« lités. »

La loi du 31 mars 1920 prorogea de nouveau ces
délais jusqu'au 30 juin, de même que « pour toutes
« autres déclarations, lorsque ces dernières seraient
« faites par des contribuables des régions ayant subi
« l'occupation ennemie. »

La loi du 25 juin 1920 ne devait apporter aucune
exception en faveur des régions libérées, sauf en ce
qui concerne la contribution sur les bénéfices agri-
coles.

Les contribuables qui avaient attendu jusqu'à
cette loi, en laquelle ils espéraient, avant de faire
leurs déclarations, se trouvèrent n'avoir plus avant
le 30 juin qu'un délai de 5 jours pour se conformer
aux dispositions de la loi du 31 mars 1920.

Les milieux industriels et commerciaux s'émurent
en particulier, car tous n'avaient pu dégager leur
situation, en ce qui concerne notamment les béné-
fices réalisés en 1919. De nombreuses interventions
furent faites par les intéressés auprès des pouvoirs
publics ; c'est alors que le ministre des Finances fit
proroger, une nouvelle fois, et jusqu'au 31 décembre
1920, les délais antérieurs. Cette prorogation fut

insérée dans la loi relative aux douzièmes provisoires de juillet votée le 29 de ce mois (art. 7).

Cette disposition était ainsi conçue :

« Sont prorogés jusqu'au 31 décembre 1920 les
« délais supplémentaires accordés *pour souscrire*
« *leurs déclarations* relatives à l'impôt général sur
« le revenu et à la contribution extraordinaire sur les
« bénéfices de guerre, aux contribuables qui, en vertu
« de la législation existante, devaient produire ces
« déclarations 3 mois au plus tard après la cessation
« des hostilités.

« Sont également prorogés jusqu'à la même date
« du 31 décembre 1920 les délais prévus par les lois
« fiscales pour toutes autres déclarations lorsqu'elles
« doivent être faites par les contribuables des régions
« qui ont subi l'occupation ennemie. »

L'échéance du 31 décembre 1920 arrivant et la loi destinée à régler le régime fiscal des régions libérées, qui avait été présentée le 12 mars au Parlement, n'ayant pas encore été votée (1), une nouvelle prorogation s'imposait.

Cette prorogation fut insérée dans l'article 62 de la loi du 31 décembre 1920, ainsi conçu :

(1) Le projet du 12 mars 1920, modifié par l'adoption de divers amendements, fut voté le 3 décembre 1920 par la Chambre des députés.

« Sont prorogés jusqu'au 31 mars 1921 les délais supplémentaires accordés par les lois fiscales pour toutes les déclarations *autres que celles relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires*, lorsqu'elles doivent être faites par les contribuables des régions qui ont subi l'occupation ennemie. »

Ainsi se trouvait levée l'incertitude concernant la taxe sur le chiffre d'affaires. Le législateur reconnaissait implicitement que la prorogation s'appliquait jusqu'alors à cette contribution, mais il ne la faisait plus bénéficier d'aucun délai à l'avenir.

Le ministre et la Commission des finances avaient proposé de supprimer également la prorogation pour la contribution sur les bénéfices de guerre ; néanmoins elle fut maintenue, à titre transactionnel.

Il n'était pas possible de maintenir plus longtemps la prorogation pour la taxe sur le chiffre d'affaires. Il importe, tout d'abord, de remarquer que cette prorogation n'a jamais été prévue dans la loi sur le régime fiscal des régions libérées qui dans l'esprit de tous devait entrer en jeu le 1^{er} janvier 1921. Aucun texte, sur ce point, ne pouvait donc faire espérer aux contribuables une nouvelle prorogation.

De plus dans l'application d'un tel impôt — qui a bien plutôt le caractère d'un impôt indirect — il est impossible de créer une sorte de système de douanes intérieures qui favoriserait une région au détriment

d'une autre. L'impôt sur le chiffre d'affaires porte sur des transactions, il doit être perçu dans la France entière et partout, de la même manière.

La raison de difficulté d'établissement des comptes qui servent de base à la déclaration, raison qui peut être valable pour les impôts sur le capital et sur le revenu, ne saurait être valable pour la taxe sur le chiffre d'affaires qui fonctionne en France depuis le 1^{er} juillet 1920. Il n'y a pas de raison pour que dans un département, le commerçant qui a recouvré cet impôt sur son client *ne déclare pas* le chiffre d'affaires qu'il a réalisé dans le mois. Il n'y a, à cela, aucune difficulté de même qu'aucune vexation.

Enfin nous donnerons ici la parole au rapporteur général de la Commission des finances, qui à la séance du 27 décembre 1920, lors de la discussion du projet de loi portant ouverture sur l'exercice 1921 de crédits provisoires applicables aux mois de janvier et février 1921, s'exprima ainsi :

« Pour que nous puissions verser les sommes
« indispensables que réclame pour 1921 la reconsti-
« tution des régions libérées, il faut que notre tréso-
« rerie soit alimentée. Vous savez très bien qu'elle ne
« peut l'être si la loi sur le chiffre d'affaires ne joue
« pas. Cette loi ne peut jouer si l'on laisse des fissu-
« res se créer, s'il y a des contribuables qui paient et
« d'autres qui ne paient pas. C'est une espèce de

« douane intérieure qui serait établie entre les régions
« dont les unes payeraient l'impôt immédiatement,
« alors que d'autres en seraient seulement compta-
« bles et ne le payeraient que plus tard. C'est impos-
« sible, c'est pour cela que nous l'avons indiqué
« clairement dans la loi, afin que la Chambre sache
« bien ce qu'elle va voter. »

Cela avait du reste été fort bien compris par les redevables des régions envahies qui avec un sentiment très élevé du bien public et de la solidarité nationale, avaient, pour la plupart, immédiatement renoncé en la circonstance au bénéfice de la prorogation de la déclaration.

Lorsqu'arriva la date du 31 mars 1921, le régime fiscal spécial des régions libérées n'avait encore été ni discuté, ni voté au Sénat.

Nous n'avons pas, dans le cadre de cette thèse, à rechercher les raisons de ce silence de la Haute Assemblée ni à la juger. Il semble bien pourtant que cette attitude n'a pas été sans surprendre la Chambre qui a attendu jusqu'au dernier jour pour insérer dans la loi des finances du 31 mars (1), un article 5 qui, dans les mêmes conditions que précédemment, proroge de 3 mois les délais antérieurs en

(1) Loi des finances portant ouverture sur l'exercice 1921 de crédits provisoires au titre du budget spécial des dépenses recouvrables.

spécifiant à nouveau que la taxe sur le chiffre d'affaires ne bénéficie pas de cette prorogation.

Nous remarquons enfin que du 30 juin au 16 juillet 1921, date du vote de la loi spéciale sur le régime fiscal des régions libérées, les contribuables traversèrent à nouveau une période d'incertitude, puisque durant cette quinzaine, ils ne furent régulièrement couverts par aucune mesure de prorogation.

Une autre question se pose en matière de délais, au sujet des mutations par décès des biens frappés de dommages de guerre.

Il faut d'abord envisager le cas où le chiffre de l'indemnité n'est pas encore arrêté par une décision de la Commission cantonale. En pareille circonstance, la créance que possède le sinistré contre l'Etat doit être considérée comme litigieuse et comme susceptible de variations : augmentation ou diminution. Nous estimons, quant à nous, que cette indemnité est momentanément dispensée du paiement des droits. Il semble, en effet qu'il faille traiter ce point particulier par voie d'analogie avec ce qui a trait aux créances litigieuses qui ne doivent être déclarées que dans un délai de six mois à partir de la date de l'acte ou du paiement qui les fait rentrer dans l'hérédité (1) ; en conséquence l'héritier d'un sinistré

(1) V. arrêt Cass., 2 avril 1870.

recueillant dans la succession des meubles ou des immeubles frappés de dommages de guerre, c'est-à-dire emportant droit à indemnité, les comprendra dans l'actif « pour mémoire ». Il paiera les droits plus tard, directement ou par imputation, lorsque sa créance sera devenue certaine et lorsque son titre lui aura été délivré. Il n'y a d'ailleurs aucune raison pour que le titre soit exonéré ; les lois fiscales sont d'interprétation stricte et aucun article de la loi du 17 avril ou des lois postérieures ne prévoit d'exonération dans ce cas.

Une réponse écrite du ministre des Finances, parue le 9 mars 1921 au *Journal officiel*, vient à l'appui de cette thèse. Le ministre s'exprime ainsi :

« L'impôt de mutation par décès ne devient exigible sur les indemnités pour les dommages de guerre qu'à l'expiration des six mois qui suivent la liquidation définitive par la Commission cantonale. Les délais accordés aux contribuables des régions libérées pour souscrire les déclarations fiscales qui leur incombent ont d'ailleurs été prorogés jusqu'au 31 juin 1921 et le projet de loi sur le régime fiscal prévoit une prorogation de 18 mois » (1).

Il y a lieu de mentionner ici, à propos des délais de

(1) Cette prorogation de 18 mois a été effectivement insérée dans le texte de la loi du 16 juillet 1921.

déclaration, le sens d'une instruction récente de la direction générale de l'Enregistrement. Cette instruction spécifie que la prorogation laisse en dehors de ses prévisions toutes les obligations fiscales qui ne donnent pas lieu à déclaration. Cette manière de voir aboutit à reconnaître que le terme « déclaration » doit être entendu dans son sens le plus large : c'est ainsi, à notre avis, que les déclarations exigées trimestriellement des sociétés pour la perception des diverses taxes qui leur incombent bénéficient, sans aucun doute, de la prorogation.

Voilà donc quelles ont été les dispositions successives adoptées en matière de délais pour les contribuables des régions libérées.

Nous allons voir, en abordant l'examen de la loi du 16 juillet 1921, quelles mesures définitives ont été insérées, à ce sujet, dans le texte nouveau ; nous ne pouvons cependant nous défendre de jeter ici un dernier regard sur toute cette longue période qui s'est écoulée depuis l'armistice et ce sera pour nous l'occasion de constater à nouveau dans quelles pénibles incertitudes demeurèrent tour à tour plongés ceux qui avaient tant souffert, et si l'on peut dire, avec quelle parcimonie et quelles hésitations leur furent mesurées les prorogations que leur situation les laissait en droit d'espérer.

CHAPITRE IV

LA LOI DU 16 JUILLET 1921 SUR LE RÉGIME FISCAL DES RÉGIONS LIBÉRÉES.

La situation exposée au cours des précédents chapitres laisse apparaître suffisamment combien il était nécessaire d'apporter un terme à des procédés législatifs qui — si l'on en juge, en particulier, par les mesures adoptées en matière de délais — étaient de nature à laisser se prolonger le regrettable malaise qui régnait parmi les populations de nos dix départements dévastés.

A. — *Historique du projet.*

C'est seulement le 12 mars 1920 que fut déposé à la Chambre par M. François-Marsal, alors ministre des Finances, un projet de loi « relatif au régime fiscal applicable dans les régions qui ont subi l'occupation ennemie ». Ce projet, qui prétendait régler en 3 articles une question complexe entre toutes, ne devait aboutir que 16 mois plus tard, après de

multiples discussions, à une rédaction définitive. Il fit l'objet, le 8 novembre 1920, d'un rapport présenté au nom de la Commission des finances par M. Loucheur, puis, au nom de la Commission des régions libérées, d'un autre rapport présenté le 26 novembre de la même année par M. Delesalle.

Diverses modifications furent proposées, dans ces rapports, notamment des déductions et exonérations à la base plus étendue, pour la période 1920 à 1923 ; une exonération totale pour l'année 1919, en ce qui concerne l'impôt sur les revenus, bénéfices et traitements ; enfin, l'exonération des contributions restant dues pour l'année 1914.

Le 3 décembre 1920, le texte présenté par la Commission des finances, après adoption de divers amendements apportés par MM. Desjardins, Crespel et Philippoteaux, fut voté à la Chambre des députés. Plusieurs mois devaient cependant s'écouler avant que le Sénat, conformément aux intentions du rapporteur général de la Commission des finances, manifestées dès le 23 décembre, pût enfin entamer la discussion du projet.

Les causes de cet ajournement vinrent de la Commission sénatoriale des régions libérées, qui ne cessa de s'élever — très légitimement d'ailleurs — contre l'interprétation officielle donnée à la disposition visant l'exonération de l'impôt de 1919. Selon cette

interprétation, l'exonération devait s'appliquer non aux revenus de 1919, mais à ceux de 1918. Au contraire M. Gouge, rapporteur de la Commission sénatoriale, dans un rapport en date du 30 décembre et d'accord avec le sens d'un amendement présenté par MM. Debierre et Plichon, tenta de faire admettre que l'exonération d'impôt pour 1919 viserait les bénéfices et revenus acquis au cours de l'année 1919.

Le 21 juin 1921, quoi qu'il en soit, la Haute Assemblée aborda l'examen du projet en séance publique. L'amendement Debierre-Plichon fut écarté. A cette même séance fut prononcée la disjonction de l'article 4 relatif au mode d'évaluation des biens détruits ou endommagés et qui avaient fait l'objet depuis le 1^{er} août 1914 de mutations à titre gratuit ou d'échange. De légères modifications furent en outre apportées au texte de la Chambre.

Le projet de loi revint à la Chambre des députés et fut mis en discussion à nouveau, dans cette assemblée, le 9 juillet 1921.

Des amendements présentés par MM. Delesalle, Groussau et Gorriaux d'une part, René Lefèvre de l'autre, amendements ayant trait à l'exonération des revenus et bénéfices réalisés en 1919, puis à la limitation des revenus imposables de 1919 au cinquième des revenus globaux obtenus de 1915 à 1919 inclus, furent repoussés, le premier à la majorité de 157 voix.

M. Crespel parvint néanmoins à faire insérer dans le texte une disposition autorisant les redevables à présenter pour leurs revenus et bénéfices de 1919 et 1920 une déclaration globale.

De retour au Sénat, le projet fut entièrement ratifié le 12 juillet 1921.

Datée du 16 juillet et promulguée le 17 au *Journal officiel*, la loi est devenue exécutoire le 20 juillet dans les régions libérées.

Il convient d'observer, toutefois, que les prorogations consenties par le législateur, en matière de paiements de l'impôt et de déclarations, commencent à courir à dater de la promulgation de la loi, c'est-à-dire à partir du 17 juillet 1921 : ainsi en a-t-il été décidé par les articles 2 (1^{er} alinéa) et 4 (dernier alinéa).

B. — *Bénéficiaires de la loi et contribuables exclus de ses dispositions.*

La loi s'applique à tous les contribuables qui étaient *domiciliés avant la guerre en pays envahi*, qu'ils fussent ou non résidents, au cours des hostilités, sur tel ou tel point du territoire.

Ceci résulte de deux ordres de dispositions : en premier lieu de l'article 6 qui prévoit les conditions dans lesquelles sera déterminé, « *pour l'application de la présente loi* », dit le texte, « *le territoire des commu-*

« *nes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu* » ; en second lieu de l'alinéa 9 de l'article 4 qui décide que seront exclus du bénéfice des faveurs spéciales accordées par la loi (délais, exonérations) « les contribuables ou leurs ayants-droit *qui n'étaient pas avant la guerre* domiciliés dans les régions qui ont été occupées par l'ennemi ou situées sur la « ligne de feu ».

Si une exception est faite parmi les contribuables domiciliés avant la guerre, en pays envahi, elle concerne ceux qui ont réalisé des bénéfices de guerre. Ces derniers sont, en effet, exclus du bénéfice des dispositions ci-après :

1° Exemption de tous impôts sur les revenus pour l'année 1919 (art. 4, alinéa 2).

2° Majoration des exemptions totales et des limites des déductions partielles applicables pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de l'impôt sur les traitements et salaires, pensions et rentes viagères, de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (art. 4, alinéa 3).

3° Majoration, en ce qui concerne l'impôt général, des déductions pour situation et charges de famille et de la fraction du revenu exonérée de tout impôt (art. 4, alinéa 4) (1).

(1) Il est toutefois à noter, ainsi que nous le verrons plus loin,

Les observations qui précèdent montrent le soin qu'apparaît avoir pris le législateur de bien déterminer limitativement quels sont les bénéficiaires de la loi ; en dehors des exceptions rappelées ci-dessus, il ne peut donc subsister, à notre sens, aucun doute sur les personnes visées par l'expression « contribuables des régions envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu ».

Ce n'est pas que l'Administration n'ait déjà cherché à soulever des difficultés d'interprétation en la matière. D'une réponse faite par le ministre des Finances, le 2 août dernier, à une question écrite posée par M. Degris, député, il semblerait résulter que les habitants des régions dévastées qui se sont *réfugiés* pendant la guerre sur un territoire non envahi, devraient être considérés, au regard de leurs obligations fiscales, comme ayant été domiciliés, durant tout leur séjour en France libre, dans la commune où ils avaient momentanément établi leur résidence principale.

Dans un article paru dans la revue *Le Nord et*

que les contribuables ayant réalisé des bénéfices de guerre, de même d'ailleurs que ceux qui n'étaient pas (ou leurs ayants-droit) domiciliés dans les régions envahies ou situées sur la ligne de feu, demeurent en droit de bénéficier des dispositions des alinéas 5 et 6 de l'article 4 relatif à l'impôt sur les bénéfices agricoles et dont nous examinerons d'ailleurs plus loin les règles de détail.

l'Est reconstitués à la date du 25 août 1921 (p. 317), M. René Lefèvre, député du Nord, s'est victorieusement élevé contre cette thèse du département des Finances : « Outre que la réponse », fait-il remarquer, « paraît avoir été rédigée en réalité avant le vote de la loi du 16 juillet et ne pourrait avoir la prétention de modifier l'esprit de cette loi, les réfugiés à aucun moment au cours de la guerre n'ont été supposés pour quoi que ce soit avoir quitté leur domicile de droit, qu'il s'agisse du terrain électoral ou du terrain militaire, du point de vue secours ou subventions ou même, récemment encore, des conditions prévues pour les opérations de recensement.

« Cela, ajoute expressément M. René Lefèvre, serait à la fois odieux et absurde.

« Odieux parce qu'il serait inouï de considérer comme vivant normalement des Français obligés de supporter des charges spéciales du fait de l'invasion, comme s'ils les avaient désirées et tout comme si c'était librement et par agrément qu'ils jouissaient du pays où ils habitaient.

« Absurde, parce qu'en appliquant cette théorie à la lettre, on arriverait à ce résultat, que parmi les habitants des régions envahies, à égalité de ressources, les uns seraient exonérés de l'impôt, les autres chargés. »

La question, sur ce point, nous paraît suffisamment

jugée : demandons-nous maintenant quels vont être exactement les « territoires » auxquels s'appliquera la loi.

En ce qui concerne les « régions envahies ou situées sur la ligne de feu », la détermination est facile à faire, qu'il s'agisse d'une occupation prolongée ou d'une occupation relativement courte ; quant aux *communes* elles-mêmes, la loi n'a pas fixé quelles sont celles qui remplissent cette condition ; elle laisse ce soin, en vertu de son article 6, à « un décret qui « sera rendu après avis de Commissions spéciales, « réunies à cet effet, dans chacun des départements « envahis, et comprenant les membres de la Com-
« mission départementale et au moins deux maires « par arrondissement sinistré. »

Ainsi qu'on le voit, les Commissions dont il s'agit comprennent en leur sein uniquement des représentants des redevables ; toutes difficultés paraissent, du fait de cette disposition, devoir être écartées.

C. — But de la loi.

La loi se propose les objets suivants :

a) Accorder aux contribuables remplissant les conditions prévues diverses exonérations ayant trait, ainsi que nous le verrons plus loin, à l'impôt général sur les revenus acquis de 1915 à 1918 inclus,

à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, à celui des professions non commerciales et des traitements et salaires réalisés en 1917 et 1918.

b) Consentir d'autres exonérations aux contributions directes restant dues pour 1914 ; aux droits de douane et aux contributions indirectes, à l'impôt du timbre sur les quittances et reçus rédigés sur le territoire des communes envahies ; à la taxe sur le revenu et à la taxe de transmission dues, selon certaines conditions, par les sociétés.

c) Accorder des réductions d'impôt en matière de contributions directes.

d) Admettre l'octroi de délais divers, l'un de trois mois — délai minimum — les autres plus étendus, puisqu'ils varient de 6 à 18 mois, pour effectuer certains dépôts, déclarations et paiements.

Nous verrons enfin que le texte voté le 16 juillet contient certaines dispositions spéciales ayant trait, en particulier, à la fixation du bénéfice normal d'avant-guerre, pour les bénéfices de guerre (art. 5), à la prescription de coupons, d'intérêts et de dividendes (art. 7 et 8) ; à la possibilité d'une déclaration globale des revenus de 1919 et 1920.

CHAPITRE V

EXPOSÉ CRITIQUE ET COMMENTAIRE DE LA LOI DU 16 JUILLET 1921 « RELATIVE A L'ÉTABLISSEMENT D'UN RÉGIME TRANSITOIRE POUR LA PERCEPTION DES IMPÔTS DANS LES RÉGIONS LIBÉRÉES. ».

Avant d'aborder l'exposé critique et le commentaire de la loi, il convient d'indiquer quelle va être notre méthode d'examen.

Nous avons estimé qu'il était préférable, pour plus de clarté, non pas d'analyser chaque article dans l'ordre où il est inscrit dans la loi, mais de grouper, sous une forme synthétique, les dispositions relatives aux différents chefs fiscaux et qui pour la plupart se trouvent éparses dans le texte (1).

C'est ainsi que nous avons été amené à envisager en premier lieu les dispositions qui s'appliquent aux

(1) Nous donnons en annexe le texte complet de la loi du 16 juillet 1921, afin qu'il soit toujours possible, au cours du commentaire, de se reporter aux dispositions visées.

impôts directs existant avant la guerre, ou si l'on veut à ce qu'on pourrait réunir sous la dénomination d'*anciens impôts* et qui comprennent la contribution foncière, les portes et fenêtres, la contribution personnelle mobilière, la contribution des patentes y compris les centimes additionnels départementaux et communaux, les taxes assimilées et les impositions spéciales pour bourses et chambres de commerce.

En second lieu nous avons étudié dans une division spéciale les mesures édictées par la loi en matière d'*impôts sur les revenus* (impôt général et cédules).

Après avoir indiqué les dispositions relatives à la *contribution sur les bénéfices de guerre*, nous étudierons en dernier lieu ce qui a été décidé en matière de *douanes et de contributions indirectes* touchant notamment l'octroi de prorogations et d'exonérations diverses.

§ 1. — Impôts directs existant avant la guerre.

Il faut distinguer ici :

A. Le régime applicable aux anciens impôts directs pour l'année 1914.

B. Le régime applicable à ces impôts pour les années 1915 à 1918.

C. Enfin le sort qui demeure réservé à ces contributions à partir du 1^{er} janvier 1919.

A. — *Régime pour l'année 1914.*

Pour les anciens impôts de l'année 1914, la solution donnée par la loi résulte de l'article 4, § 1, ainsi conçu :

« Les comptables du Trésor ne poursuivront pas le
« recouvrement des contributions directes (principal
« et centimes additionnels départementaux et com-
« munaux), des taxes assimilées et des impositions
« spéciales pour bourses et chambres de commerce
« qui resteront dus pour l'année 1914. Les sommes
« versées depuis le 11 novembre 1918 seront appli-
« quées aux rôles postérieurs. »

En résumé, aucune restitution de même qu'aucune imputation sur leurs impôts ultérieurs ne seront dues aux contribuables qui auront réglé le montant de leurs impôts de 1914, soit au cours de cette année-là, soit avant la date de l'armistice. Les sommes versées ne pourront être récupérées d'une façon ou d'une autre et demeurent acquises à l'Etat.

De même aucune restitution ne sera accordée aux redevables qui se seront libérés, en tout ou partie, depuis le 11 novembre 1918. La seule réserve faite est que les paiements ainsi effectués seront

appliqués au règlement des impôts dont ils seront débiteurs envers l'Etat, pour les années suivantes.

Quant aux contribuables qui n'auront payé que partie de leurs impôts de 1914 ou même demeureront redevables de la totalité, les sommes dues par eux ne leur seront pas réclamées et ils bénéficient d'une exonération.

Il résulte de ce qui précède que la loi paraît favoriser les mauvais payeurs au détriment des bons, les représentants des régions libérées ne manquèrent pas de s'élever contre la manière de voir du gouvernement en cette matière.

Quoi qu'il en soit, malgré les efforts des intéressés, le remboursement, ou sous une autre forme, l'imputation sur les années ultérieures, ne fut pas adopté. La majorité parlementaire se rangea à l'avis du gouvernement qui fit valoir, au cours des séances de la Chambre et du Sénat des 3 décembre 1920 et 21 juin 1921, deux sortes d'arguments (1) : la situation difficile dans laquelle se trouvait le Trésor qui se serait vu dans l'obligation d'abandonner une somme de « 50 ou 60 millions » ; d'autre part, les difficultés qu'auraient éprouvées, du fait de la disparition des documents des perceptions, les agents chargés de

(1) *J. off.*, 1920, Déb., Chambre, p. 346 ; 1921, Déb., Sénat, p. 1408, M. Guiraud, commissaire du gouvernement.

déterminer avec précision : quels contribuables avaient payé et par suite ceux d'entre eux à qui devraient être accordés des remboursements ou des imputations.

Malgré les règles posées par le paragraphe 1^{er} de l'article 4, il n'est pas douteux toutefois que les contribuables peuvent, dans certaines conditions, obtenir le bénéfice de l'imputation d'impôts payés en 1914 sur le montant de leurs contributions ultérieures.

Lors de la séance tenue au Sénat le 21 juin 1921, M. le lieutenant-colonel Plichon avait déposé un amendement tendant à ce que les sommes versées pour le *deuxième semestre* 1914 fussent appliquées aux rôles postérieurs. Cet amendement fut retiré par son auteur sur cette assurance donnée par le Commissaire du gouvernement que *toutes les fois que la preuve pourrait être faite* qu'un contribuable aurait acquitté ses douze mois d'impôts pour 1914, ce contribuable (auquel incomberait la charge de la preuve) verrait les paiements effectués par lui appliqués aux impôts ultérieurs (1) : sur ce point donc, malgré le silence de la loi, aucun doute n'est possible.

(1) *J. off.*, 1921, p. 1408, colonnes 2 et 3.

B. — *Régime des anciens impôts directs*
de 1915 à 1918.

La loi du 16 juillet ne fait aucune allusion au régime applicable, pour les années 1915 à 1918, aux anciens impôts directs dus par les habitants des régions envahies.

L'exonération est en effet, ici, *de droit*, et les arguments que nous avons déjà fournis sur cette question au chapitre I^{er}, lorsque nous avons parlé de la nécessité d'un régime spécial, pour les régions libérées en matière fiscale retrouvent ici leur pleine application ; ces arguments, que nous rappellerons pour mémoire, s'appuient notamment sur les règles de législation en vigueur, sur le principe de l'annuité de l'impôt qui s'oppose, en règle générale, à tout recouvrement d'impôts autorisés par des lois dont la promulgation n'a été connue qu'après les années pour lesquelles ces impôts ont été autorisés, enfin sur la non-rétroactivité des lois de finances.

C. — *Régime applicable aux anciens impôts directs*
à partir du 1^{er} janvier 1919.

Dans le silence de la loi, les anciens impôts directs se trouvent soumis au régime du droit commun à partir du 1^{er} janvier 1919. Aucune disposition de

faveur ne leur est désormais applicable, au regard des habitants des régions libérées.

§ 2. — Impôts sur les revenus.

(Impôt général et Impôt cédulaire.)

Le régime applicable aux impôts sur les revenus a été réglé, en ce qui concerne les habitants des régions envahies, par les dispositions insérées dans les alinéas 2, 3 et suivants de l'article 4 de la loi du 16 juillet 1921.

Nous examinerons successivement :

A. Le régime applicable aux revenus des années 1915 à 1918 inclus.

B. Le régime applicable à l'année 1919.

C. Les dispositions relatives aux années 1920 à 1923 (Revenus de 1919 à 1922).

A. — *Régime applicable aux revenus des années 1915 à 1918 inclus.*

La loi est muette touchant l'impôt général sur les revenus et les impôts cédulaires applicables aux années qui ont précédé la date du 1^{er} janvier 1919. Bien qu'elle n'ait pas été inscrite dans la loi, l'exonération totale est de droit pour cette période. Cette exonération est d'ailleurs conforme aux dispositions

légales visant la non-rétroactivité des lois, et nous ne saurions mieux faire que de rappeler à cette occasion l'avis du ministre des Finances, exprimé en conformité de l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat les 18-20 août 1919 (1) dans l'exposé des motifs du projet de loi du 12 mars 1920 :

« Dans les régions libérées et pour les années
« 1915 à 1918, l'application de la législation en
« vigueur conduit à n'établir aucun impôt direct,
« ancien ou nouveau, et il n'est pas besoin de dispo-
« sitions législatives particulières pour assurer aux
« contribuables de ces régions une exonération que
« les circonstances justifient pleinement. »

B. — *Régime applicable à l'année 1919.*

L'alinéa 2 de l'article 4 dispose qu'« il ne sera dû,
« pour l'année 1919, aucun impôt sur les bénéfices
« industriels et commerciaux, sur les bénéfices de
« l'exploitation agricole, sur les traitements et
« salaires, sur les pensions et rentes viagères, et sur
« les bénéfices des professions non commerciales,
« non plus que sur le revenu global », en d'autres
termes, le législateur a prévu, « pour l'année 1919,
« l'exonération de tout impôt sur le revenu, qu'il

(1) V. *suprà*, p. 10.

« s'agisse de l'impôt général ou de l'impôt cédulaire. »

Une double dérogation est toutefois apportée à cette règle par les alinéas 8 et 9 de l'article 4 de la loi ainsi conçus :

Alinéa 8 : « Sont exclus toutefois du bénéfice des dispositions du paragraphe 2 et des majorations prévues aux 3^e et 4^e paragraphes du présent article, les contribuables qui, pour une période quelconque d'imposition, auront été soumis à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. »

Alinéa 9 : « En sont également exclus les contribuables ou leurs ayants droit qui n'étaient pas avant la guerre domiciliés dans les régions qui ont été occupées par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu. »

C. — *La question des impôts de 1919 et la faculté de bloquer dans une seule déclaration les revenus et bénéfices de 1919 et 1920.*

Cette question des impôts de l'année 1919 a soulevé de véhémentes discussions, tant au Parlement qu'au sein des Commissions.

Nous avons déjà indiqué, au temps de l'historique du projet de loi, que, selon le sens de l'interprétation officielle, l'exonération prévue dans le texte

devait s'appliquer non aux revenus de 1919, mais aux revenus de 1918, pris pour base d'évaluations ; l'Administration s'appuyait, en effet, sur ce fait que l'impôt général sur le revenu et les impôts cédulaires doivent être normalement établis, en prenant pour base les revenus de l'année précédente.

Quoi qu'il en soit, la disposition de l'article 4, disant qu'il ne serait dû aucun impôt pour l'année 1919, était apparue, au cours des discussions préparatoires, comme méritant d'être précisée.

M. René Gouge, sénateur, dans l'avis présenté par lui, au nom de la Commission des régions libérées (1), sur le projet de loi adopté par la Chambre des députés, ne manqua pas de se faire l'écho des protestations soulevées par l'interprétation gouvernementale, et s'exprima ainsi : « Le groupe parlementaire des régions libérées, d'accord avec la « Fédération des Associations de sinistrés, les Chambres de commerce de Lille et de Roubaix, et les « autres groupements de sinistrés qui se sont joints « à eux, a résolu de demander au Sénat de décider « que les mots : « il ne sera dû aucun impôt pour « l'année 1919 » devaient être compris en ce sens « que les habitants des régions libérées ne devraient

(1) *J. off.*, annexe au procès-verbal de la séance du 30 décembre 1920.

« pas payer d'impôt sur les revenus et bénéfices qu'ils ont pu acquérir ou réaliser en 1919. »

Lors de la discussion qui eut lieu au Sénat le 21 juin 1921, M. le lieutenant-colonel Plichon déposa effectivement un amendement ayant pour objet de substituer au texte primitif la rédaction suivante : « Il ne sera dû, pour les revenus touchés en 1919, aucun impôt. » M. Debierre, de son côté, déposa un amendement identique. Ces suggestions ne furent malheureusement pas adoptées par la Haute-Assemblée, et il est permis de regretter qu'il n'en ait pas été ainsi. Il suffit en effet de se rappeler que les années 1918 et 1919 ont été particulièrement dures pour les sinistrés. Bien que les porte-parole du gouvernement aient déclaré à ce sujet, ainsi que le rappelle M. le lieutenant-colonel Plichon, le 21 mars 1921, que là où il n'y aurait pas eu de bénéfices il n'y aurait pas de taxe, il n'en demeure pas moins vrai qu'il paraît excessif de réclamer quoi que ce soit aux habitants des régions libérées pour les revenus qu'ils ont pu acquérir par leur travail au cours de l'année 1919. « Ce revenu a été employé d'une façon, hélas ! trop simple » fait remarquer M. Plichon, *fort justement* « il a été employé d'abord à rembourser, en tout ou partie, les dettes contractées pendant l'invasion... » La première pensée de celui qui a pu réaliser « quelque argent a été de payer ses dettes. Si donc

« vous comptiez établir un impôt sur ces revenus, je
« serais fondé à vous dire que ce serait un impôt sur
« le remboursement d'une dette. Je vais plus loin ;
« ces revenus ont servi à payer les premiers salaires,
« les premières briques, payées alors 25 centimes la
« pièce, les premières tuiles à 50 centimes la pièce, à
« acheter un peu de chaux ou de ciment pour relever
« un mur, boucher un trou ou compléter une toi-
« ture... Je pourrais donc vous dire que vous mettez
« un impôt sur la reconstruction et sur les avances
« faites à l'Etat par les sinistrés... »

Il convient de remarquer à ce propos que la loi votée le 16 juillet 1921, venant demander un impôt sur les bénéfices de 1919, paraît méconnaître que ces revenus *n'ont pu être économisés, qu'ils ont été forcément employés*, par suite que pour en régler le montant les redevables vont être forcés de recourir à de nouveaux emprunts, ou de s'imposer, sous une autre forme, de pénibles sacrifices.

A ces arguments pourrait s'ajouter encore cette idée qu'en la circonstance une compensation eût été bien nécessaire à raison des multiples dommages *indirects* tels que capitaux immobilisés, intérêts des emprunts contractés obligatoirement pendant la guerre, *manque à gagner* même, subis par les habitants des pays envahis ; il ne faut pas non plus manquer d'observer que si le gouvernement lui-même a

déclaré (1) qu'il n'était pas besoin d'un texte nouveau pour admettre l'exonération des sinistrés en ce qui concerne le paiement des impôts pour la période qui s'étend de 1915 à 1918, la logique même indiquait qu'il ne pouvait être tout au moins question de taxer les revenus de base de 1918, à supposer qu'on ait cru équitable, ce que nous combattons ici, d'imposer ceux de 1919.

Sans doute, il est une objection qui peut nous être faite, et elle n'a pas manqué d'ailleurs d'être produite à la tribune du Sénat, le 21 juin 1921 par M. Hervey. Ce dernier, reprenant les paroles de M. le lieutenant-colonel Plichon, rapportées plus haut, a dit « on vendait des briques 25 centimes pièce, qui donc les vendait ? » Il voulait entendre par là qu'après l'armistice, dès 1918, des intermédiaires, disons le mot, des mercantis, avaient réalisé de gros bénéfices, et qu'il ne pouvait être question, dans ces conditions, de les exonérer de l'impôt sur les revenus acquis en 1919. A la vérité, nous sommes d'accord avec lui, tout en observant qu'il s'agit, en ce cas d'espèce, d'une infime minorité. Mais ce à quoi ne semble pas avoir songé l'honorable sénateur,

(1) Exposé des motifs du projet de loi présenté le 12 mars 1920 par M. François Marsal, ministre des Finances : Annexe, Déb., Chambre, n° 534.

c'est qu'il n'a pas été dans l'esprit de la Commission des régions libérées, en demandant l'exonération des revenus de 1919, d'exonérer les *gros revenus*. La meilleure preuve en est que les « mercantis » dont il s'agit ne sauraient, dans aucun cas, échapper aux rigueurs du fisc. Il est, en effet, une disposition pour les « bénéfices exceptionnels de guerre ».

En tout état de cause, il est un fait, c'est que, par *impôts dus dans l'année 1919*, il faut entendre, dans le sens donné par la loi les impôts établis au titre de l'année 1919 et s'appliquant aux revenus et bénéfices perçus et réalisés en 1918. La Chambre des députés, après le Sénat, a repoussé à nouveau, en effet, dans sa 2^e séance du 9 juillet 1921, un amendement de M. Delesalle, analogue à ceux de MM. Debierre et Plichon. A une importante majorité et malgré les efforts de M. Grousseau, président de la Commission des régions libérées, la thèse des sinistrés fut écartée par 357 voix contre 197.

A cette même séance cependant, la Chambre dans une certaine mesure a tenu compte, sur le point dont il s'agit, de la situation particulière des régions libérées. M. Crespel voulant tenter de neutraliser quelque peu les effets de la non-adoption de l'amendement Delesalle proposa un amendement, qui fut admis sans débat et est devenu le 7^e alinéa de l'article 4. Cet alinéa est ainsi conçu : « *Les contribu-*

bles auront la faculté de faire une déclaration globale de leurs revenus et bénéfices de 1919 et de ceux de 1920 (1). »

Quelle est donc la portée de cette disposition ? Son principal objet, ainsi qu'il apparaît, est de permettre aux pertes de se *compenser* entre les deux années, en d'autres termes, les contribuables qui auraient éprouvé des déficits, au cours de l'une des deux années en cause (1919-1920), auront la faculté d'imputer ces pertes sur les bénéfices de l'autre année et de n'avoir à régler l'impôt que sur la différence.

Les contribuables qui auront réalisé des profits pendant l'une et l'autre année (profits plus élevés dans une année que dans l'autre) pourront également

(1) Devant les dispositions favorables de la Chambre, M. Crespel proposa, avant le vote d'ensemble, un article additionnel ainsi conçu : « En vue de déterminer, conformément à l'article 13, § 1^{er}, de la loi du 25 juin 1920, si les entreprises situées dans les régions qui ont été envahies ou s'étant trouvées dans la zone des opérations militaires et visées au 2^o de cet article, n'ont pas produit de bénéfices imposables antérieurement au 11 novembre 1918, il y a lieu d'envisager en bloc les résultats de la période du 1^{er} août 1914 au 11 novembre 1918. L'ensemble des bénéfices réalisés se compensant avec l'ensemble des bénéfices normaux et de toutes autres déductions afférentes à cette période. »

Cette proposition, si juste qu'elle apparaît, fut repoussée par la Chambre.

utiliser l'alinéa 7 de l'article 4. Ils auront alors intérêt à déclarer ces profits en bloc, en vue de payer pour chaque année l'impôt général sur la moitié du total. Le taux de l'impôt général étant fixé selon une échelle progressive, il en résulte que la redevance sera moindre en définitive si elle est calculée par exemple sur deux sommes taxables de 50.000 francs, au lieu de l'être sur deux sommes de 25.000 et 75.000 francs. Le total demeurant néanmoins le même dans les deux hypothèses envisagées.

La question s'est posée toutefois de savoir si — lorsqu'il est dit que les contribuables auront la faculté de faire une déclaration globale de leurs revenus et bénéfices de 1919 et de ceux de 1920 — l'impôt général doit se calculer *sur le total* des revenus de ces deux années.

Juridiquement, il paraît difficile de soutenir ce point de vue. La disposition de l'alinéa 7 ne vise que la formalité de déclaration, cette déclaration globale fixera le montant imposable, en servant de base à la liquidation de l'impôt, et c'est tout. Or, les lois fiscales, nous le savons, sont d'interprétation stricte, d'autre part, d'après les principes fondamentaux de l'impôt général, il est un fait établi, savoir que cet impôt est calculé d'après le montant total du *revenu net annuel* dont dispose chaque contribuable. Dans ces conditions, il apparaît nettement qu'un texte

formel serait nécessaire, pour que la taxation fût établie non pas, selon la règle normale, sur le revenu d'une année, mais sur le revenu global de deux années (1).

La conclusion est, à notre sens, que si les contribuables des régions libérées sont admis à faire une déclaration unique pour les 2 années, l'impôt général doit être, en l'absence de toute dérogation, perçu sur le revenu net *annuel*, et il faut admettre que ce revenu est égal, pour chacun des deux exercices considérés, à la moitié de la totalité du revenu déclaré, en bloc, pour les deux années.

D. — *Régime applicable aux années 1920 à 1923*
(*Revenus de 1919 à 1922*).

En ce qui concerne la période 1920 à 1923, la loi du 16 juillet 1921, en son article 4, distingue 3 catégories de revenus :

1° Impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux, sur les traitements et salaires, sur les pensions et rentes viagères, sur les bénéfices des professions non commerciales.

2° Impôt général sur le revenu.

(1) Voir *Revue fiscale des régions libérées*, François Viel, n° d'août 1921, p. 233 et 234.

3^o Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

C'est cet ordre, indiqué dans la loi, que nous sommes amené à suivre dans notre exposé :

1^{re} CATÉGORIE DE REVENUS.

Le régime applicable à cette première catégorie de revenus a été inscrit dans l'alinéa 4 de l'article 4, voici la teneur de cet alinéa :

« Par mesure transitoire, l'impôt sur les bénéfices
« industriels et commerciaux, l'impôt sur les traite-
« ments et salaires, les pensions et rentes viagères et
« l'impôt sur les bénéfices des professions non com-
« merciales dus au titre des années 1920 à 1923 se-
« ront établis en majorant de 100 0/0 pour 1920,
« 75 0/0 pour 1921, 50 0/0 pour 1922 et 25 0/0 pour
« 1923, le montant des exemptions totales ainsi que
« les limites des déductions partielles applicables
« pour le calcul de l'impôt. »

Afin de faire ressortir les avantages résultant de cette disposition, nous allons, pour chaque impôt, donner des applications numériques qui en préciseront et en feront ressortir la portée, par rapport aux règles établies par la loi du 25 juin 1920 et que nous connaissons.

a) *Impôt cédulaire sur les bénéfices industriels
et commerciaux.*

Supposons pour chaque année considérée que nous nous trouvions en présence d'un revenu de 25.000 fr., nous aurons à retenir les résultats suivants :

Année 1920. — Taux de l'impôt 8 0/0.

La somme comprise entre 0 et 3.000 francs est comptée pour $1/4$.

La somme comprise entre 3.000 et 10.000 francs est comptée pour $1/2$.

Au-dessus de 10.000 = totalité.

Sur 25.000 francs de bénéfice net annuel :

1 ^{re} portion (3.000 = $1/4$)	750 fr.
2 ^e portion (7.000 = $1/2$)	3.500 fr.
3 ^e portion (15.000 = totalité)	15.000 fr.
25.000 fr.	19.250 fr.

Soit : $19.250 \times 8 \text{ 0/0} = 1540$ (sauf réductions pour charges de famille).

Un calcul analogue pour 1921, 1922 et 1923 donne les résultats suivants :

Impôt à payer sur 25.000 francs :

1921 = 1.597 fr. 50.

1922 = 1.655 fr.

1923 = 1.712 fr. 50.

Ce dernier chiffre est presque équivalent à l'impôt

calculé d'après les règles posées par la loi du 25 juin 1920 et qui, pour 25.000 francs, serait de 1.770 francs (non compris les réductions possibles pour charges de famille).

Dans l'ensemble, ces réductions sont faibles et les arguments donnés à maintes reprises au cours de ce travail pour montrer la situation pénible des régions libérées, justifieraient amplement au moins pour 1920 et 1921 des avantages plus sensibles.

Lors de la discussion qui eut lieu à la Chambre le 3 décembre 1920, M. René Lefèvre, député du Nord, d'accord avec les membres de la Commission des régions libérées, éleva à l'occasion de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux une énergique protestation contre le système d'exonérations prévu par le projet gouvernemental. Il déposa un amendement qui, après avoir été combattu par M. Loucheur, rapporteur de la Commission des finances, ne fut pas adopté. Cet amendement était ainsi conçu : « Par mesure transi-
« toire, l'impôt sur les bénéfices indus triels et com-
« merciaux, dû au titre des années 1920 à 1923, ne
« sera établi que dans la proportion de 50 0/0
« pour 1920, de 65 0/0 pour 1921, de 75 0/0 pour
« 1922, de 85 0/0 pour 1923. »

Dans ce texte, M. René Lefèvre ne visait, ainsi qu'on le voit, que les seuls bénéfices industriels et

commerciaux. En réalité, son intervention avait pour but de parer aux inconvénients résultant de ce fait que la cédule commerciale ne comporte qu'une très faible exemption partielle à la base, alors qu'en matière de traitements et salaires, par exemple, la cédule comporte à la base une exemption de 4.000 à 6.000 francs, ou qu'en matière de pensions et rentes viagères la cédule comporte, à la base, des abattements, allant de 2.000 à 3.000 francs.

Il tombe sous le sens qu'avec le système prévu par la loi du 16 juillet 1921 on aboutit, selon l'expression même de M. René Lefèvre, à une injustice criante : « Cette injustice existait déjà avec l'impôt cédulaire, puisqu'on se trouvait en présence de véritables abattements quand il s'agissait de revenus non commerciaux ou de rentes viagères, alors qu'il n'en existait aucun pour les commerçants ou les industriels. »

La législation nouvelle n'a fait que confirmer, en l'amplifiant, ce regrettable état de choses. C'est ainsi qu'un employé ou un avocat exonérés, à la base, de 8 à 10.000 francs de toutes espèces de revenus, seront exonérés de moitié pour les six autres mille francs, et pour 16.000 francs, ne paieront qu'une contribution très peu élevée ; par contre, un petit industriel ou un petit commerçant, qui auront réalisé — au prix de quels efforts, le plus souvent — un

ensemble de bénéfices équivalant à la même somme de 16.000 francs, seront taxés, dès la première portion, pour 1/4 jusqu'à 3.000 francs, pour moitié pour les 7.000 francs suivants ; enfin sur la totalité à partir de 10.000 francs.

Bref, avec le système de la loi nouvelle, alors qu'un non-commerçant ne paiera que 360 francs d'impôts sur un chiffre de revenus s'élevant à 16.000 francs, pour la même somme le commerçant ou le petit industriel paieront une contribution de 820 francs.

Le tableau comparatif ci-dessous fera d'ailleurs ressortir de façon saisissante l'intérêt qu'il y aurait eu à insérer l'amendement de M. René Lefèvre dans le texte de la nouvelle loi ; et les résultats qu'il offre ne peuvent que nous faire déplorer son rejet :

Bénéfice industriel ou commercial				Impôt en France non envahie			
15.000				970			
25.000				1.770			
Impôt dans les régions libérées							
d'après le texte de la Chambre				d'après l'amendement Lefèvre			
1920	1921	1922	1923	1920	1921	1922	1923
740	797,50	855	912,50	485	630,50	727,50	824,50
1.540	1.597,50	1.655	1.712,50	885	1.150,50	1.327,50	1.504,50

b) *Impôts sur les traitements et salaires.*

Alors que selon le droit commun l'impôt calculé sur 12.000 francs de revenus donnerait, au taux légal de 6 0/0 :

1° Pour une commune n'ayant pas plus de 50.000 habitants (sauf réductions pour charges de famille), 360 francs à payer,

2° Pour une commune de plus de 50.000 habitants et dans sa banlieue (1 rayon de 15 kilomètres), 330 fr. à payer,

L'impôt dont seront redevables les habitants des régions libérées en matière de traitements et salaires s'établira ainsi, sur un salaire de 12.000 francs :

Année 1920 (taux de l'impôt 6 0/0) :

1° *Communes n'ayant pas un chiffre d'habitants supérieur à 50.000 :*

Fraction entre 0 et 8.000, non taxée.

Fraction entre 8.000 et 16.000, comptée pour 1/2.

Surplus, compté pour la totalité.

Sur 12.000 francs, la taxe s'établira ainsi :

1^{re} fraction = 8.000 = pas d'impôt.

2^e fraction = $\frac{4.000}{12.000} = 1/3$ soit 2.000 francs.

$2.000 \times 6\ 0/0 = 120$ francs (sauf réduction pour charges de famille).

2° *Communes de plus de 5.000 habitants et rayon de 15 kilomètres :*

Fraction entre 0 et 10.000, non taxée.

Fraction entre 10.000 et 16.000, comptée pour 1/2, surplus compté pour la totalité.

Sur 12.000 francs, la taxe s'établira ainsi :

1^{re} fraction = 10.000 = pas d'impôt.

2^e fraction = $\frac{2.000}{12.000} = 1/6$ soit 1.000 francs.

1.000 francs $\times$ 6 0/0 = 60 francs (sauf réduction pour charges de famille).

Pour 1921, 1922 et 1923, l'intérêt à payer serait calculé selon les règles prévues :

Première catégorie de communes.

1921.		150 fr.
1922.		180 fr.
1923.		270 fr.

Deuxième catégorie de communes.

1921.		97 fr. 50
1922.		135 fr.
1923.		232 fr. 50

c) *Impôts sur les pensions et rentes viagères.*

D'après la loi du 16 juillet 1921, les minima exonérés, selon le droit commun, soit 3.600 francs (pensions et rentes viagères, servies bénévolement ou constituées par versement périodique), soit 2.000 fr. (rentes constituées par versement d'un capital acquises par legs ou donation), sont portés respectivement aux chiffres ci-après :

1920 (100 0/0 de majoration) : 7.200 et 4.000 fr.

1921 (75 0/0 de majoration) : 6.300 et 3.500 fr.

1922 (50 0/0 de majoration) : 5.400 et 3.000 fr.

1923 (25 0/0 de majoration) : 4.500 et 2.500 fr.

De plus, la limite de 8.000 francs qui, d'après la loi du 25 juin 1920, est comptée seulement pour moitié est élevée de la façon suivante :

1920 : 16.000 fr. ; 1921 : 14.000 francs ; 1922 : 12.000 francs ; enfin, 1923 : 10.000 francs.

Pour une rente viagère de 20.000 francs, un contribuable des régions libérées (étant donné que la somme restant après les déductions faites est taxée à 6 0/0) aurait à payer par exemple en 1920 :

Minimum exonéré 4.000	0
-----------------------	---

Fraction de 4.000 à 16.000 (1/2)	6.000
----------------------------------	-------

Fraction de 16.000 à 20.000 (totalité)	4.000
--	-------

Montant du revenu imposable	10.000
-----------------------------	--------

Calculé à 6 0/0, l'impôt à payer est de :

$$10.000 \times \frac{6}{100} = 600 \text{ francs.}$$

d) *Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.*

Cet impôt, d'après la loi nouvelle, est établi selon les mêmes règles que l'impôt sur les traitements et salaires.

Une exception est faite toutefois sur les bénéfices des charges et offices, dont l'impôt se calcule selon les règles prévues pour les bénéfices commerciaux.

2° CATÉGORIE DE REVENUS : IMPÔT GÉNÉRAL

SUR LE REVENU.

Le régime transitoire applicable à l'impôt sur le revenu a été réglé par l'article 4 (al. 4) de la loi du 16 juillet 1921.

Les dispositions arrêtées sont les suivantes :

« En ce qui concerne l'établissement de l'impôt général sur le revenu, les déductions autorisées par l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920, *ainsi que la fraction du revenu* qui, déduction faite de ces déductions, *est totalement exonérée de l'impôt*, seront respectivement majorées de 100 0/0 pour 1920, 75 0/0 pour 1921, 50 0/0 pour 1922, 25 0/0 pour 1923. »

Il résulte de ces mesures que :

1° En 1920 (majoration de 100 0/0), la déduction prévue pour les contribuables mariés est portée à 6.000 francs, la déduction par enfant ou personne à la charge, à 4.000 francs et 3.000 francs, le minimum exonéré à 12.000 francs.

Par suite, si nous envisageons le cas d'un contribuable ayant 3 enfants (mineurs), ce contribuable ne sera imposable que pour la partie de son revenu supérieure à 30.000 fr. (6.000 + 12.000 + 12.000).

2° En 1921 (majoration de 75 0/0), la déduction dont bénéficient les contribuables mariés est portée

à 5.250 francs ; la déduction par enfant ou personne à la charge est de 3.500 francs et 2.625 francs ; le minimum exonéré est de 10.500 francs.

Le contribuable qui aura 3 enfants ne sera donc imposable que pour la fraction de ses revenus supérieure à 26.250 francs ($5.250 + 10.500 + 10.500$).

3° *En 1922* (majoration de 50 0/0), les contribuables mariés voient la déduction qui leur est accordée portée à 4.500 francs ; par enfant ou personne à leur charge, ils obtiennent des déductions de 3.000 et 2.500 francs ; enfin ils bénéficient de l'exonération d'un minimum s'élevant à 9.000 francs.

Il en résulte que s'il a 3 enfants, le contribuable ne sera imposé que pour la portion de ses revenus dépassant 22.500 francs ($4.500 + 9.000 + 9.000$).

4° *En 1923* (majoration de 25 0/0), la déduction dont bénéficient les contribuables mariés est portée à 3.750 francs, la déduction par enfant ou personne à la charge à 2.500 francs et 1.875 francs ; le minimum exonéré à 7.500 francs.

Si le contribuable a 3 enfants, seule demeurera imposable la portion de son revenu qui sera supérieure à 18.750 francs ($3.750 + 7.500 + 7.500$).

Un exemple numérique appliqué par exemple à l'année 1920 donnera les résultats ci-après :

Soit un contribuable, marié, père de 3 enfants mineurs de 21 ans, ayant une personne à sa charge,

ayant un revenu *net annuel* de 35.000 francs, la taxation s'établira ainsi :

a) *Déductions.*

Marié	6.000 francs
3 enfants.	12.000 (3×4.000)
1 personne à charge	3.000 (1×3.000)
	21.000 francs.

b) *Taxation.*

$$35.000 - 21.000 = 14.000 \text{ francs.}$$

La première fraction de 0 à 12.000 francs n'est pas imposée.

La deuxième fraction de 12.000 à 14.000 francs soit 2.000 francs est comptée pour $1/25$;

$$1/25 \text{ de } 2.000 \text{ francs} = 80 \text{ francs.}$$

$$80 \text{ fr.} \times 50 \text{ 0/0} = 40 \text{ francs.}$$

c) *Réductions.*

25 0 /0 de 40 francs (4 personnes à charge).

$$25 \text{ 0/0} \times 40 = 10 \text{ francs.}$$

$$\text{Impôt à payer} = 40 - 10 = 30 \text{ francs.}$$

Des applications numériques établies dans les mêmes conditions que ci-dessus donneraient les résultats suivants :

(Pour mémoire) 1920, impôt à payer .	30 fr.
1921, » .	91 fr. 875
1922, » .	153 fr. 750
1923, » .	243 fr. 750
<i>Droit commun</i>	345 fr.

3° CATÉGORIE DE REVENUS : IMPÔT SUR LES
BÉNÉFICES AGRICOLES.

Les dispositions relatives à l'impôt sur les bénéfices agricoles sont contenues dans les alinéas 5 et 6 de l'article 4 de la loi du 16 juillet ; ces dispositions sont ainsi conçues :

Alinéa 5 : « L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole restera fixé conformément aux dispositions de l'article 2 de la loi du 25 juin 1920 pour les terrains qui y sont visés et conformément aux règles des paragraphes précédents pour les autres terrains. »

Alinéa 6 : « En ce qui concerne les terrains de la zone dévastée délimitée par l'arrêté du 12 août 1919, portant ou ayant porté des récoltes depuis leur remise en culture, les coefficients applicables à la valeur locative pour la détermination du bénéfice agricole devant servir de base à l'impôt dû au titre des années 1921 à 1923, seront établis en réduisant de 75 0/0 pour 1921, de 50 0/0 pour 1922 et de 25 0/0 pour 1923, les coefficients fixés

« pour les régions auxquelles appartiennent ces terrains. »

Il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu d'établir ici une triple distinction entre, d'une part les terrains qui n'ont pas cessé d'être en culture, d'autre part les terrains incultes du fait de la guerre ou qui donnent une première récolte, enfin, les terrains portant ou ayant porté des récoltes depuis leur remise en culture.

1° Terrains n'ayant pas cessé d'être en culture.

Nous avons vu que, d'après la loi du 25 juin 1920, l'exploitant est exonéré pour la fraction inférieure à 1.500 francs, qu'il n'est imposé que sur la moitié de la fraction comprise entre 1.500 et 4.000 francs et que le bénéfice restant (ces déductions une fois opérées) est taxé à 6 0/0.

Aux termes de la loi nouvelle les majorations suivantes sont accordées :

1920 : 100 0/0 ; 1921 : 75 0/0.

1922 : 50 0/0 ; 1923 : 25 0/0.

Il en résulte que les exploitants seront exonérés pour la portion de leur bénéfice inférieure :

à 3.000 francs, pour 1920.

à 2.625 francs, pour 1921.

à 2.250 francs, pour 1922.

à 1.875 francs, pour 1923.

Ils ne seront taxés que sur la moitié de la fraction comprise entre :

3.000 et 8.000 francs, pour 1920.

2.625 et 7.000 francs, pour 1921.

2.250 et 6.000 francs, pour 1922.

1.875 et 5.000 francs, pour 1923.

Si nous prenons le cas d'un exploitant dont le bénéfice agricole a été par exemple en 1920 de 10.000 francs, la taxation s'établira ainsi :

Fraction inférieure à 3.000 francs 0

— comprise entre 3.000 et 8.000

(1/2) 2.500

— comprise entre 8.000 et 10.000

(total) 2.000

Bénéfice auquel est appliquée la taxe . . . 4.500

Impôt à payer : $4.500 \times \frac{100}{6} = 270$ francs.

2° *Terrains incultes du fait de la guerre ou qui donnent une première récolte (1).*

Aux termes des lois du 25 juin 1920 (art. 2) et du 16 juillet 1921, article 4, alinéa 5, ils sont affranchis de toute contribution sur les bénéfices agricoles.

(1) Il s'agit des terrains de la zone dévastée telle qu'elle a été délimitée par l'arrêté du 12 août 1919.

3^e Terrains portant ou ayant porté des récoltes depuis leur mise en culture.

Année 1920. — Les coefficients sont égaux au quart de ceux fixés pour le reste de la France (Loi du 25 juin 1920, art. 2).

Période 1921-1923. — Les coefficients sont établis (Loi du 16 juillet 1921, art. 4, al. 6) :

En réduisant de : 75 0/0, pour 1921,

50 0/0, pour 1922,

25 0/0, pour 1923;

les coefficients fixés pour les régions auxquelles ces terrains appartiennent.

Les mesures spéciales indiquées ci-dessus, touchant la période 1921-1923, n'avaient pas été portées dans le projet primitif du gouvernement. Nous ne les trouvons insérées pour la première fois que dans le rapport présenté par M. Loucheur, député (1), au nom de la Commission des finances, chargée d'examiner le projet de loi relatif au régime fiscal des régions libérées.

(1) Annexe au procès-verbal de la séance du 8 novembre 1920.

E. — *Délais supplémentaires accordés par la loi en matière de déclarations relatives aux impôts sur les revenus.*

Nous avons vu, lorsque nous avons étudié les mesures exceptionnelles prévues avant le 16 juillet, en matière de délais, qu'une série de prorogations avaient déjà été accordées. L'article 2 (al. 10) de la loi nouvelle décide que « sous réserve de l'application des délais spéciaux fixés par les articles qui précèdent (1) sont prorogés jusqu'à l'expiration du troisième mois qui suivra la promulgation de la présente loi, les délais supplémentaires accordés par les lois fiscales pour toutes les déclarations autres que celles relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires, lorsqu'elles doivent être faites par les contribuables des régions qui ont subi l'occupation ennemie. »

Le délai ainsi accordé expirera donc le 31 octobre 1921, il s'appliquera à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à l'impôt sur les traitements, pensions et rentes viagères, à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et à l'impôt général sur le revenu. En ce qui concerne l'impôt

(1) Les délais auxquels il est fait allusion ici concernent ce qui a trait aux successions, biens meubles corporels, immeubles, fonds de commerce, valeurs mobilières, timbre, enregistrement, mutations. Nous aurons à en parler plus loin.

sur le revenu, rappelons que ce sont les revenus de 1919 et de 1920 qui devront, d'après la loi, être déclarés, comme base d'impositions pour les années 1920 et 1921.

En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, n'auront pas à souscrire de déclarations les contribuables obligatoirement imposés sur leur *bénéfice réel*, savoir les redevables de l'impôt sur les bénéfices de guerre et les sociétés anonymes ou en commandite par actions. Les contribuables qui optent pour l'imposition sur le chiffre réel devront produire au fisc, avant le 31 octobre, un état de leur compte de profits et pertes pour l'année antérieure à celle où est prononcée la taxation. Pour 1920 et 1921, ils produiront leur compte de 1919 et 1920.

A moins que leur chiffre d'affaires ne soit inférieur à 50.000 francs (cas auquel ils ne seraient obligés de le déclarer que sur l'intervention du fisc), les autres contribuables devront avant le 31 octobre adresser, basée sur le chiffre d'affaires de l'année précédente, la déclaration prévue.

Notons enfin que dans les déclarations qui doivent être faites avant le 31 octobre 1921 rentre, pour ceux des redevables qui useront de la faculté accordée par l'alinéa 7 de l'article 4, la *déclaration globale* des revenus de 1919 et 1920. En ce qui concerne l'impôt

sur les bénéfices agricoles, aucune déclaration, ainsi que nous le savons, n'est nécessaire, la taxation étant établie directement par les soins des autorités fiscales.

§ 3. — La contribution extraordinaire sur les
bénéfices de guerre.

Nous avons vu, lorsque nous avons examiné quels étaient les contribuables appelés ou non à bénéficier de la loi du 16 juillet 1921, que les personnes assujetties à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre étaient exclues de certains des avantages accordés par la loi (exemption de tous impôts sur les revenus de 1919, majorations d'exemptions totales et de diverses limites de déduction).

Cette exclusion est prononcée contre les redevables qui auront été assujettis *pour une période quelconque d'imposition* à la contribution dont il s'agit (art. 4, al. 8). Il en résulte qu'un industriel ou un commerçant qui est devenu débiteur de l'impôt sur les bénéfices de guerre, par exemple au mois de février 1920 (1), se verra retirer les avantages consentis aux autres habitants des régions libérées, au

(1) L'article 12 de la loi du 25 juin 1920 a décidé que la contribution sur les bénéfices de guerre cesserait d'être applicable aux bénéfices réalisés après le 30 juin 1920.

même titre que ceux qui en auraient réalisé à dater du 1^{er} avril 1914.

A ce propos, il convient de retenir que M. Crespel, député, et plusieurs de ses collègues avaient essayé de faire adopter par le Parlement une disposition qui aurait permis de bloquer les exercices 1915-1920, afin de ne percevoir la contribution extraordinaire que sur le solde bénéficiaire de cette période.

Cet amendement proposé par MM. Crespel, Philippoteaux, Gonnet et des Rotours, à la séance du 3 décembre 1920, n'a pas été pris en considération ; pourtant si cette thèse n'a pas prévalu, il semble que jamais elle n'a été appuyée de motifs aussi forts que ceux qui l'étaient aujourd'hui.

« La baisse qui s'est produite depuis un an », fait remarquer à ce propos très justement M. François Viel, directeur de la *Revue fiscale des régions libérées* (1), « aboutit à rendre fictifs une forte part des « bénéfices que les inventaires de 1917, de 1918, de « 1919 font apparaître. Ce fait n'est pas très préjudiciable aux entreprises qui ont déjà soldé la première moitié de leur contribution sur les bénéfices « de guerre, puisque, par le jeu de la détaxe, elles « pourront être dispensées des versements des deux

(1) Numéro de juillet 1921, p. 195, art. 177.

« derniers quarts, si leurs pertes constatées par le
« dernier bilan le justifient.

« Mais, il n'en est pas de même pour les contribu-
« bles des régions envahies qui, à raison des proro-
« gations, n'ont pas encore commencé à acquitter la
« contribution extraordinaire et qui, confiants dans
« la hausse et peut-être aussi dans l'espoir d'une exo-
« nération définitive, n'ont pas constitué en temps
« voulu les provisions nécessaires pour le paiement
« du lourd tribut qui va leur être demandé. »

En tout état de cause, quelles que soient les dé-
chéances fiscales prononcées contre les redevables
de la contribution sur les bénéfices de guerre, il con-
vient d'observer qu'ils bénéficient des mêmes proro-
gations que les autres contribuables des régions libé-
rées. Ils bénéficient du délai expirant à la fin du troi-
sième mois qui suit la promulgation de la loi, pour
effectuer — si toutefois ils ont demandé le sursis —
leurs déclarations de bénéfices.

Fixation du bénéfice normal d'avant-guerre. —

En matière de bénéfices de guerre, il est une ques-
tion que le législateur a été amené à régler sous
forme de dispositions spéciales dans la loi nouvelle :
nous voulons parler de ce qui a trait à la fixation du
bénéfice normal d'avant-guerre.

Le Parlement n'a pas manqué de se rendre compte

des difficultés qu'éprouveraient, dans la grande majorité des cas, les contribuables des régions envahies pour établir — du fait de la disparition et de la destruction de leurs livres et papiers au cours des hostilités — le chiffre de leur bénéfice normal d'avant-guerre.

A cet égard l'alinéa 1^{er} de l'article 5 a décidé ceci :
 « Pour la fixation du bénéfice normal d'avant-guerre
 « ainsi que pour celle des capitaux employés dans
 « leur entreprise d'avant-guerre, en vue de l'appli-
 « cation de la loi du 1^{er} juillet 1916, les patentés des
 « pays envahis ou dévastés, dont les livres ou les
 « papiers ont, en tout ou partie, disparu, pourront
 « avoir recours à *tous moyens de preuve*. »

Il est possible toutefois que les assujettis, même en usant de ce moyen, ne puissent parvenir à
 « déterminer le produit net même d'un seul des
 « trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 ». Dans
 ce cas, dispose l'alinéa 2 de l'article 5, « le bénéfice
 « normal pourra être calculé sur le chiffre normal
 « d'affaires multiplié par le coefficient moyen servant
 « à la détermination de l'impôt cédulaire ou par l'in-
 « térêt à 6 0/0 (8 0/0 à partir du 1^{er} janvier 1917)
 « des capitaux employés dans l'entreprise d'avant-
 « guerre. »

Il apparaît que l'application au chiffre d'affaires
 du coefficient moyen prévu pour l'impôt cédulaire

fera ressortir assez fréquemment un bénéfice normal plus élevé que celui qui est établi d'après les pourcentages de 6 et 8 0/0. Il faut reconnaître qu'en la circonstance, les assujettis retireront un avantage réel de la mise en œuvre du procédé de fixation autorisé par la loi ; il leur permettra, en effet, de bénéficier d'un mode d'estimation forfaitaire du bénéfice normal qui sera plus en rapport avec la réalité que ne le sont les moyens d'évaluation prévus par la loi de 1916.

Il y a lieu d'ajouter que les dispositions de l'article 5 sont également applicables aux assujettis qui, passibles de la contribution extraordinaire du fait des bénéfices qu'ils ont réalisés dans la partie du pays demeurée non occupée, sont propriétaires en pays envahis d'industries ou d'exploitations commerciales.

**§ 4. — Dispositions applicables aux droits de douane
et aux contributions indirectes.**

Aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 16 juillet 1921 « les administrations des douanes et des contributions indirectes ne poursuivront pas, dans les
« régions qui ont été envahies ou qui ont été situées
« sur la ligne de feu, le recouvrement des impôts et
« redevances exigibles pendant la période d'occupation, même si le fait générateur des dits impôts a

« été déclaré par le contribuable. Si ce fait généra-
« teur a été constaté par les agents de l'Adminis-
« tration, les impôts seront dus si l'Administration
« établit que les matières imposables ont été livrées
« à la consommation en comprenant dans les prix de
« vente les droits dus au Trésor. »

Le texte pose le principe de l'*exonération* en matière de droits de douanes et de contributions indirectes. Il est certain que les constatations qu'auraient dû être légalement appelées à faire, avant le vote de la loi spéciale, les administrations intéressées auraient été, le plus souvent, difficiles à établir. En tout état de cause, le législateur a pensé que si en la circonstance le fisc avait cherché à recouvrer les impôts dont il s'agit, il en serait résulté que certains contribuables seulement auraient payé les droits, alors que la plupart des autres auraient, faute de preuve, échappé à la taxe. Tels sont, en réalité les motifs, inspirés d'un souci d'équité, qui ont entraîné l'exonération prévue.

Une exception, toutefois, a été apportée, ainsi qu'on l'a vu, au principe posé; et le Parlement a admis sans discussion que les impôts seraient dus si, le fait générateur ayant été déclaré et constaté, les matières imposables livrées au consommateur comprenaient l'incorporation dans le prix de vente des taxes établies par la loi.

§ 5. — Enregistrement et timbre.

La loi du 16 juillet 1921 contient, en ses articles 2, 3, 7 et 8, d'importantes dispositions en matière de timbre et d'enregistrement.

Nous examinerons tout d'abord ce qui a trait aux prorogations des délais de déclaration, qu'il s'agisse de mutations par décès, des actes soumis au timbre ou à l'enregistrement, des mutations de propriété, d'usufruit ou de jouissance entre vifs, enfin des taxes de timbre ou de transmission dont sont redevables les sociétés, compagnies et établissements divers.

En second lieu, nous verrons quelles exonérations ont été prévues par la loi. Enfin, nous ferons une place à part à ce qui a trait à la prescription des coupons, intérêts et dividendes.

A. — *La question de l'évaluation à attribuer aux biens détruits ou endommagés par le fait de la guerre.*

Avant d'aborder toutefois cet examen de détail, il est une question qui doit nous arrêter, parce qu'elle domine, à notre sens, toute la matière et que dans le cadre de la loi nouvelle, elle laisse place à une

importante lacune : nous voulons parler des conditions dans lesquelles il conviendra d'évaluer les biens détruits ou endommagés (immeubles, meubles et fonds de commerce) avant qu'aient pu être constatés et liquidés les droits qui les frappent.

Le projet primitif du gouvernement, dont nous allons parler plus loin, apportait sur ce point, en son article 4, une solution qui a donné lieu à d'après discussions à la Chambre. Bien que modifié légèrement, le texte en cause n'a pas amené un accord et le Sénat, au cours de la séance du 21 juin 1921, en a prononcé la disjonction et renvoie l'examen de la question à une date ultérieure.

Le texte primitif de l'article 4, tel qu'il fut d'abord discuté le 2 décembre 1920 à la Chambre, était ainsi conçu :

« Pour la liquidation des droits d'échange et de
« mutation à titre gratuit, soit entre vifs, soit par
« décès, sur des actes ou mutations intervenus de-
« puis le 1^{er} août 1914 jusqu'à la date de la promul-
« gation de la présente loi, et généralement dans
« tous les cas où la liquidation des droits d'enregis-
« trement applicables à des actes passés durant la
« même période nécessite une déclaration estimative
« des parties, les biens meubles corporels, les fonds
« de commerce et les immeubles détruits ou endom-
« magés par les faits de la guerre pourront être éva-

« lués en capital, et quelle que soit l'époque de la
« destruction ou du dommage, d'après leur *état au*
« 11 novembre 1918, sous réserve du contrôle de
« l'Administration.

« En pareil cas, la portion d'indemnité représen-
« tative de la perte subie, à l'exclusion de celle rela-
« tive aux frais supplémentaires de reconstruction,
« devra faire l'objet, s'il y a lieu, et sous la sanction
« édictée par l'article 12 de la loi du 8 avril 1910,
« d'une déclaration complémentaire, avec paiement
« du reliquat d'impôt exigible, dans les six mois de la
« décision définitive fixant le montant de cette in-
« demnité, les paiements pouvant toutefois être faits
« par compensation, conformément aux dispositions
« de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919. »

Pour répondre au texte gouvernemental, M. Des-
jardins et un certain nombre de ses collègues dépo-
sèrent un amendement qui apportait les solutions
suivantes :

« 1° Pour les actes et mutations intervenus depuis
« le 1^{er} août 1914 et *jusqu'au jour de leur reconsti-*
« *tution ou de leur mise en valeur*, les biens meubles
« et les immeubles détruits ou endommagés par les
« faits de guerre seront évalués en capital, *d'après*
« *leur valeur vénale au 30 juin 1914*, quelle que
« soit l'époque de la destruction ou du dommage.

« 2° Pour les actes et mutations intervenus depuis

« le 1^{er} août 1914 jusqu'au 11 novembre 1918, les
« biens meubles et les immeubles non endommagés,
« mais qui étaient situés dans les territoires des com-
« munes occupées par l'ennemi, seront évalués en
« capital, d'après leur valeur vénale au 30 juin 1914.

« 3° Les fonds de commerce endommagés ou non,
« situés dans les mêmes territoires, objet d'un acte
« ou d'une mutation intervenu depuis le 1^{er} août
« 1914 jusqu'au 11 novembre 1918, seront évalués
« d'après leur état au 11 novembre 1918.

« Dans tous les cas, le paiement des droits pourra
« être fait par compensation, conformément aux dis-
« positions de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919. »

Cet amendement, aux dispositions duquel nous
croyons devoir nous rallier entièrement, fut dé-
fendu avec énergie par M. Delesalle à la séance du
2 décembre 1920.

Il nous paraît en réalité répondre à un juste
souci d'équité et tenir un compte très opportun, à la
fois des circonstances et de la situation de fait exis-
tant dans les régions libérées.

Au contraire, le texte gouvernemental ne manque
pas de prêter, à notre avis, à de très sérieuses cri-
tiques qui ne font, d'ailleurs, qu'étayer le point de
vue que nous soutenons ici.

Remarquons, en premier lieu, que le projet offi-
ciel, en créant un régime spécial, le limite aux seuls

actes intervenus « depuis le 1^{er} août 1914 jusqu'à la date de la promulgation de la loi » ; or, il n'apparaît pas que cette règle dût s'appliquer quand il s'agit d'immeubles démolis, gravement endommagés ou de meubles qui ont disparu. En fait, ce qui importe ici, *c'est l'état de l'immeuble au moment où l'acte s'accomplit*, car il n'est pas douteux que ces immeubles se seraient trouvés encore en ruine, pour la plupart, bien après la date de la promulgation prévue par le texte. C'est pour cette raison que, dans son amendement, M. Desjardins avait cru utile d'indiquer qu'au point de vue de la date, le régime spécial s'appliquerait à partir du 1^{er} août 1914 jusqu'au moment où le bien qui a fait l'objet de la mutation aurait été remis en valeur ou reconstitué.

En ce qui concerne les biens meubles et immeubles complètement détruits ou endommagés, le projet gouvernemental les évalue suivant leur état *au 11 novembre 1918*. Les auteurs de ce projet semblent avoir oublié, ainsi que l'a fait remarquer M. Desjardins à la tribune de la Chambre (1), qu'à cette date, dans certaines régions, les habitants des régions libérées n'avaient encore pu pénétrer, parce qu'elles venaient à peine d'être libérées par les troupes françaises.

Sans doute, l'alinéa 2 de l'article 4 du projet con-

(1) 2^e séance du 2 décembre 1920, p. 3443.

tient un correctif, puisqu'il prévoit que l'évaluation effectuée au 11 novembre devra être augmentée de la perte subie, fixée par la Commission cantonale des dommages de guerre. Mais que cela veut-il dire ? « Tout simplement », déclara fort justement M. Desjardins, « que l'évaluation doit se faire au taux de la perte subie, c'est-à-dire *au prix de construction de 1914.* »

A la suite de cette déclaration, le rapporteur de la Commission des finances prit la parole pour dire qu'à son sens, la valeur de construction à la veille de la guerre serait très voisine de la valeur vénale au 30 juin 1914. A vrai dire, on ne saurait trop s'élever contre cette affirmation. Il est en effet reconnu — l'expérience du passé l'a suffisamment démontré — que la valeur de reconstruction d'un bâtiment est tout à fait différente de la valeur vénale. Avant la guerre, tel petit propriétaire, contraint de vendre son immeuble, obtenait un prix courant de cession bien inférieur à la valeur représentée par les matériaux et les frais de la construction. Tel petit ouvrier, dans les campagnes du Nord de la France, qui, avant la guerre, louait une maison 60 ou 100 francs par an (alors que la valeur des pierres entassées représentait, y compris les frais de construction, 7 à 8.000 francs) ne l'aurait vendue que 12 à 1.500 francs (1).

(1) Cette différence était particulièrement nuisible pour les

Avec le système préconisé par le Gouvernement, système qui prévoit le paiement des frais de mutation sur le chiffre de la *perte subie* (c'est-à-dire, en l'espèce considérée, 7 à 8.000 francs) on voit à quelles conséquences on aboutirait, on ferait payer aux habitants des régions libérées, et sur une valeur fictive, un lourd tribut.

Seule, en réalité, la taxation établie sur la *valeur vénale au 30 juin 1914* apparaît équitable, car elle tient compte de la valeur moyenne entre la dépréciation très considérable subie, à l'heure actuelle, par les immeubles des régions libérées et l'augmentation des biens dans le reste de la France.

Le projet du Gouvernement appelle, d'autre part, une autre observation : il passe sous silence les immeubles et les meubles corporels *qui n'ont pas été endommagés*. La conclusion à en tirer est que si le texte présent venait plus tard à être adopté, avec cette lacune, le sort de ces biens serait réglé selon le droit commun (1).

exploitations agricoles des régions du Nord où les bâtiments de ferme étaient comptés pour un prix infime dans le chiffre afférent à l'ensemble de l'exploitation.

(1) L'évaluation se ferait, *à la date du décès*, et selon un mode différent, suivant que ce décès aurait eu lieu avant ou après la date du 27 mai 1918. En effet, à cette dernière date, a été votée une loi aux termes de laquelle les immeubles, dans quelque endroit qu'ils fussent situés, devaient être éva-

Or, la Chambre elle-même a reconnu, en ce qui concerne les immeubles endommagés, que l'application du droit commun était impossible [qu'il s'agisse du système d'évaluation antérieur ou postérieur au 27 mai 1918] « étant données les fluctuations des « valeurs... puisque, lorsque les Allemands étaient « là, et surtout lorsque les habitants avaient été « évacués, la valeur des immeubles était nulle, « aussi bien que celle des meubles ». On peut se demander, en effet, comment on serait arrivé à fixer la valeur vénale de tel immeuble, par exemple, au mois de juin 1918, alors que les Allemands se prétendaient encore victorieux.

En réalité, la situation est absolument la même pour les immeubles non endommagés ; en ne réglant pas leur sort, et en les soumettant, par conséquent, à l'application du droit commun, le législateur place les héritiers de ces immeubles dans une situation très désavantageuse vis-à-vis des héritiers d'immeubles endommagés.

Nous estimons donc qu'il y aura lieu, pour éviter

lués à la valeur vénale. Avant le 27 mai, les droits de mutation à titre gratuit, soit par décès, soit entre vifs, s'établissaient, en ce qui concerne les immeubles, en multipliant par 20 ou par 25 la valeur locative du bâtiment urbain ou rural. Pour les meubles, les droits étaient établis en prenant 33 0/0 des estimations faites dans la police d'assurance.

dans les régions libérées ce défaut fâcheux d'uniformité, de spécifier, dans le texte qui réglera la question de l'évaluation des biens, que les immeubles et les meubles non endommagés seront estimés, en tenant compte de la valeur vénale au 30 juin 1914 (actes passés entre le 1^{er} avril 1914 et le 11 novembre 1918, date de l'armistice).

Un autre argument, inspiré du même souci d'équité, s'opposerait à l'adoption du texte de l'article 4, tel qu'il a été présenté à la Chambre le 2 décembre par le Gouvernement. Nous avons vu que, d'après ce texte, l'évaluation devrait, en définitive, se faire selon la perte subie, c'est-à-dire d'après le prix de construction en 1914 pour les meubles et immeubles *détruits ou endommagés*. Par contre, dans le silence de la loi, et en ce qui concerne les immeubles *non endommagés*, l'application du droit commun conduirait, qu'il s'agisse du régime antérieur ou postérieur au 27 mai 1918, à prendre pour base d'estimation soit la valeur vénale elle-même, soit une base relativement voisine de cette valeur vénale.

On aurait abouti alors, si le texte de l'article 4 avait été adopté, à cette conclusion singulière que, parmi les contribuables des régions libérées, ceux qui auraient, en fait, payé les droits de mutation les plus élevés auraient été ceux-là mêmes qui auraient

eu leurs propriétés détruites ou endommagées par la guerre, alors que les propriétaires épargnés se seraient vus plus favorisés. Ces observations paraissent devoir se passer d'autres commentaires.

Une dernière critique doit enfin être adressée au projet gouvernemental. On peut s'étonner, en effet, de voir dans le texte de l'article 4 les fonds de commerce intimement liés avec les meubles et les immeubles et leur valeur fixée au 11 novembre 1918, mais avec l'obligation de déclarer en outre, le cas échéant, la valeur de la perte subie, alors que la loi sur les dommages de guerre n'a prévu aucune espèce d'indemnité pour les fonds de commerce. On peut s'étonner également de voir que les fonds de commerce, confondus avec les autres biens, bénéficient comme eux, jusqu'à la promulgation de la loi, du régime spécial qu'elle institue.

M. Desjardins, dans son amendement, tient à distinguer les fonds de commerce des autres biens. Il demande à la Chambre de limiter le bénéfice d'une évaluation, en quelque sorte forfaitaire, aux droits de mutation dus sur les fonds de commerce, *jusqu'au 11 novembre 1918 seulement.*

Cette solution nous paraît juste et fait honneur à son auteur. Il est, en effet, des fonds de commerce qui, après l'armistice, ont pu se reconstituer dans une maison délabrée et acquérir par la suite,

comme le cas s'est produit, une plus-value considérable ; il ne pouvait être question, en toute justice, de les faire bénéficier d'une mesure de faveur spéciale, alors que d'autres immeubles, également à destination commerciale, ont été détruits ou trop endommagés pour être immédiatement rendus à leur destination primitive.

Voilà donc les solutions auxquelles nous croyons devoir nous rallier, en matière d'évaluation de biens sujets à des droits de mutation ; l'amendement Desjardins nous paraît, en la circonstance, résoudre en ses divers points le problème posé.

Cet amendement, ainsi que nous l'avons dit, n'a pas été adopté. Une transaction toutefois devait intervenir, mais qui, en fait, n'aboutit qu'à une différenciation plus étendue dans la rédaction du texte. On sait que le Sénat prononça finalement, au cours de sa séance du 21 juin 1921, la disjonction de l'article 4 et son renvoi à la Commission.

B. — *Prorogation des délais de déclaration.*

Alors que dans son article 4, alinéa 10, la loi du 16 juillet 1921 avait inséré un délai de déclaration *minimum*, nous allons voir qu'elle a accordé, en matière de timbre et d'enregistrement, par son article 2, des délais beaucoup plus étendus et qui vont

jusqu'à 18 mois. Ces délais, qui ont comme point de départ la date de promulgation de la loi, commencent donc à courir à partir du 17 juillet 1921.

Nous allons examiner quels sont les avantages spéciaux consentis par la loi en la circonstance, et nous suivrons à cet effet l'ordre indiqué par l'article 2.

a) *Successions.*

En matière de successions, deux catégories de délais ont été établies par la loi.

En premier lieu, un délai de 18 mois a été accordé pour déclarer les successions qui se sont ouvertes entre le 1^{er} février 1914 et le 24 octobre 1919 inclusivement, sur le territoire des communes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu. Le délai court, ainsi que nous l'avons dit, à dater de la promulgation de la loi (art. 2, § 1^{er}).

Un délai de 18 mois est encore accordé dans les mêmes conditions pour les successions qui se sont ouvertes au cours de la période commençant le 24 octobre 1919, et finissant un an après la date de la promulgation de la loi, c'est-à-dire entre le 24 octobre 1919 et le 17 juillet 1922 (art. 2, § 1^{er}, 2^e alinéa). Il en résulte que pour les successions qui se seront ouvertes à une date postérieure au 17 juillet 1921, les délais dont pourront bénéficier les héritiers

iront en diminuant. A partir du 17 juillet 1922, ces délais ne seront plus que de six mois.

En second lieu, pour les successions ouvertes entre le 1^{er} février 1914 et le 17 juillet 1921, partout ailleurs que sur le territoire des communes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu, un délai de 6 mois à dater de la promulgation de la loi est accordé, aux termes de l'article 2 (alinéa 2), pour les « meubles corporels, immeubles et fonds « de commerce » situés dans les régions appelées à bénéficier de la loi, ainsi que pour les valeurs qui y sont déposées et font partie de ces mêmes successions.

L'article 2 (§ 3) dispose enfin que pour les successions régies par la loi française qui se sont ouvertes, entre le 1^{er} février 1914 et le 17 juillet 1921, en dehors des régions envahies, un délai de 6 mois à compter de la promulgation de la loi est accordé pour déclarer les « valeurs déposées en Belgique » et faisant partie de ces successions.

Il apparaît que l'institution de délais fixes pour toutes les successions qui bénéficient d'une prorogation de 18 mois à compter du 17 juillet 1921, date de la promulgation de la loi nouvelle, amènera, tant au début de 1923 qu'à la fin de l'année 1922, un encombrement certain dont les agents du fisc et le

Trésor auront, de même que les contribuables eux-mêmes, beaucoup à souffrir.

Il semble qu'il eût été plus rationnel, ainsi qu'il a été proposé (1), d'accorder, à dater du 17 juillet 1921, une série de délais en quelque sorte gradués et qui auraient pu, par exemple, être ainsi établis : 6 mois pour les successions ouvertes en 1914 et 1915 ; un an pour celles de 1916 et 1917, etc.

Il convient de noter, enfin, que la loi du 16 juillet laisse subsister, tels qu'ils existent, les droits de mutation par décès. Par suite, suivant la date du décès, des dispositions différentes devront être, selon le droit commun, appliquées en la circonstance aux habitants des régions libérées (2).

b) *Timbre et enregistrement.*

L'article 2 (al. 4) de la loi a décidé que les actes authentiques, sous seings privés, pièces et documents quelconques, qui n'ont pu être soumis aux formalités du timbre et de l'enregistrement dans les territoires envahis ou situés sur la ligne de feu, entre le 1^{er} août 1914 et le 17 juillet 1921, devraient être soumis à ces formalités dans un délai de six mois.

(1) René Cellot, *Revue fiscale des régions libérées*, p. 257.

(2) Les droits de mutation par décès, tels qu'ils existent actuellement, sont régis par les lois suivantes : 8 avril 1910, 31 décembre 1917 et 25 juin 1920.

c) *Mutations de propriété, d'usufruit
ou de jouissance entre vifs.*

Les mutations de propriété d'une part, ou de jouissance entre vifs (à titre onéreux ou gratuit), qui se seront produites entre le 1^{er} mai 1914 et le 17 juillet 1921 devront être déclarées dans un délai de 6 mois à dater de la promulgation. Cette disposition, insérée dans le paragraphe 5 de l'article 2, s'applique aux mutations ayant pour objet des immeubles ou des fonds de commerce, situés dans les régions envahies ou situées sur la ligne de feu.

d) *Taxes de timbre et de transmission dues
par les sociétés et établissements divers.*

L'article 2, § 6, a décidé que les « sociétés, compagnies, entreprises, départements, communes et établissements publics » ayant leurs sièges sur les territoires qui ont été envahis ou situés sur la ligne de feu, bénéficieraient pour le paiement des droits de timbre et de transmission, venus à échéance entre le 1^{er} août 1914 et le 17 juillet 1921, d'un délai d'une année à compter de la promulgation de la loi.

C. — *Exonérations.*

Nous allons, selon la méthode employée au para-

graphe précédent, examiner les diverses exonérations accordées en matière de timbre et d'enregistrement, en suivant l'ordre observé par le texte.

a) *Droits de timbre et d'enregistrement.*

Aux termes de l'article 2 (§ 4, 2^e al.), les écrits sous signatures privées, rédigés sur le territoire des communes envahies ou situées sur la ligne de feu, pendant la période comprise entre le 2 août 1914 et le 11 novembre 1918, et constatant soit des quittances de sommes d'argent, soit des reçus ou décharges d'objets, titres ou valeurs, sont exonérés de l'impôt du timbre exigible en vertu des articles 18 et suivants de la loi du 23 août 1871, 28 de la loi du 13 juillet 1914 et 19 à 22 de la loi du 31 décembre 1917, et *qui n'aurait pas été acquitté antérieurement à la promulgation de la loi.*

b) *Exonération d'impôts.*

En vertu de l'alinéa 1^{er} de l'article 3, l'Administration de l'Enregistrement a été autorisée à ne pas poursuivre le recouvrement de l'impôt sur le revenu des *capitaux mobiliers* qui serait dû, dans les territoires visés par la loi, par application des lois des 29 juin 1872, 29 mars 1914 et 31 juillet 1917, pendant la période comprise entre le 2 août 1914 inclus

et le 31 décembre 1918 inclus, et qui n'aurait pas été acquitté ou retenu par les personnes légalement tenues de cette obligation.

La rédaction de cet alinéa n'est pas des plus claires ; le texte signifie vraisemblablement que lorsque le fait générateur d'un impôt s'est produit pendant la période qui a précédé l'arrivée au chef-lieu des journaux officiels contenant la promulgation de la loi de finances et a cessé d'exister à cette époque, l'impôt, s'il n'a pas été acquitté, ne pourra être recouvré.

Ce n'est là, d'ailleurs, que la consécration législative de ce principe admis que la publication tardive des lois de finances annuelles est impuissante à faire revivre pour les années écoulées la possibilité de recouvrer un impôt, non perçu ou retenu, dont le fait générateur a disparu.

Très sagement le législateur, pour éviter des complications et des différences de traitement qui auraient semblé inexplicables — et surtout dans le but de faire bénéficier de l'exonération des localités dévastées sans avoir été envahies, ou envahies seulement quelques jours, telles que Verdun, Reims, Arras, par exemple — a uniformisé la date variable de l'arrivée des journaux officiels en la fixant arbitrairement, en la circonstance, au 1^{er} janvier 1919.

Parmi les impôts visés par cette disposition, la

taxe sur le revenu des valeurs mobilières est formellement énoncée : elle a, en effet, son assiette dans le fait de la distribution ou de la mise en paiement de dividendes ou d'intérêts par la collectivité débitrice. Le fait de cette distribution ou de cette mise en paiement est un fait périodique et accidentel qui cesse d'exister dès qu'il a été accompli.

L'article 3 de la loi, § 1, autorise également l'Administration de l'Enregistrement à ne pas poursuivre le recouvrement *de tout impôt* qui n'aura pas été acquitté ou retenu et dont le fait générateur s'étant produit sur les territoires visés par la loi, et durant la même période que celle indiquée ci-dessus, ne subsisterait plus à la date du 1^{er} janvier 1919 : tels sont les droits de timbre afférents à des affiches disparues au 1^{er} janvier 1919, ou encore le timbre des effets de commerce émis et payés avant cette date.

c) *Exonérations sur le taux de l'impôt sur le revenu
des capitaux mobiliers.*

Par dérogation aux articles 11 de la loi du 30 décembre 1916, et 50 de la loi du 25 juin 1920, la taxe sur le revenu, aux termes de l'article 3, § 2, de la loi du 16 juillet 1921, ne sera exigible qu'au tarif de 4 0/0 sur les dividendes distribués postérieurement au 1^{er} janvier 1919 par les sociétés dont le siège social ou le principal établissement se sera trouvé sur

les territoires visés par la loi. Il sera nécessaire toutefois que ces dividendes s'appliquent à des exercices pour lesquels la répartition aurait dû, en vertu des statuts sociaux, être normalement opérée antérieurement au 1^{er} janvier 1917. La loi décide dans le même alinéa que des dispositions identiques s'appliqueront en ce qui concerne la taxe relative aux intérêts payables aux obligataires ou créanciers.

Il y a lieu de noter ici que le paragraphe 2 de l'article 3, dont nous venons d'indiquer la teneur, fut ultérieurement ajouté par le gouvernement lui-même à son projet ; il ne mentionnait pas ce qui a trait à la taxe relative aux intérêts payables aux obligataires ou aux créanciers. C'est la Commission des finances qui a modifié le paragraphe en ce sens.

Cette disposition favorable prévue pour les dividendes distribués aux actionnaires s'imposait. C'est une décision d'équité. La mesure portée au paragraphe 1^{er} et concernant l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, ne risque pas, en effet, d'appauvrir beaucoup le Trésor, étant donné qu'aucune société des régions envahies n'a pu mettre de dividendes en paiement pendant la guerre, et que, de plus, en l'absence d'une décision contraire, la taxe reste exigible sur les dividendes mis cumulativement en distribution depuis le 1^{er} janvier 1919 et relatifs aux années d'occupation. On pouvait se demander si

cette taxe elle-même allait être perçue au taux légal existant au jour où l'assemblée générale des actionnaires a décidé la distribution de ces dividendes (1) (c'est-à-dire 5 0/0 sous le régime de la loi du 31 décembre 1916 et 10 0/0 sous le régime de la loi du 25 juin 1920), alors qu'elle n'aurait été perçue qu'au taux de 4 0/0, pour les répartitions antérieures au 1^{er} janvier 1917, si les assemblées générales avaient pu se réunir normalement pour délibérer sur la mise en paiement des dividendes, ce qui n'était pas possible pour les sociétés ayant leur siège en pays envahis. Il en serait résulté une grosse injustice et un préjudice fiscal par surcroît pour les actionnaires de ces sociétés ; c'est que le paragraphe susvisé a eu pour but d'empêcher.

La dernière partie de ce paragraphe qui étend cette disposition aux obligataires et créanciers ne nous paraît pas nécessaire ; en effet, contrairement à ce qui se passe pour les dividendes, à l'égard des obligations, le fait générateur de l'impôt est déterminé par la date de l'échéance inscrite sur le coupon : par conséquent, c'est naturellement que les intérêts

(1) Les dividendes d'une société ne sont mis en paiement que par suite de la délibération de l'assemblée des actionnaires fixant le montant du dividende à distribuer. C'est donc cette délibération qui détermine le fait générateur de la taxe à payer.

d'obligations échus antérieurement à la loi du 31 décembre 1916 restent passibles du taux de 4 0/0 ; il n'y a pas besoin d'une disposition législative spéciale pour consacrer un droit.

d) *Sociétés n'ayant pas fait de bénéfices permettant la distribution d'un dividende.*

L'alinéa 3 de l'article 3 a décidé que les sociétés se trouvant dans les mêmes conditions que celles visées à l'alinéa 2 seraient dispensées du paiement de la taxe de transmission sur les titres au porteur pour la durée pendant laquelle, du fait de l'occupation, elles n'auront pas fait de bénéfices permettant la distribution d'un dividende, et cela jusqu'à la date de la promulgation de la loi.

Ainsi que les précédents alinéas de l'article 3, ces dispositions appellent quelques observations.

Remarquons, tout d'abord, que le troisième alinéa, de par ses termes : « Sociétés qui n'ont pas fait de bénéfices permettant la distribution d'un dividende », ne s'applique qu'au capital-actions ; ce n'est qu'aux titres d'actions au porteur que s'applique l'exemption de la taxe. Ceci, d'ailleurs, se conçoit parfaitement, puisque l'obligataire, lui, est un associé qui a droit au paiement de son intérêt, que la société ait ou non réalisé des bénéfices.

La Commission des finances du Sénat, dans son

rapport déposé par M. Paul Doumer le 23 décembre 1920, critique cette disposition « parce que, dit-elle, « la taxe des transmissions n'est pas un impôt à la « charge des sociétés, qui se bornent à en faire « l'avance pour le compte des porteurs de titres et que « ces porteurs n'appartiennent pas forcément aux « régions envahies ».

La Commission ajoute que, « de plus, comme la « taxe se calcule sur le cours moyen des valeurs « pendant l'année précédente, il est naturellement « tenu compte de la dépréciation qu'ont pu subir ces « valeurs du fait de la guerre ».

Nous ne partageons pas l'avis de la Commission des finances au Sénat : c'est justement parce que la taxe de transmission n'est pas un impôt à la charge des sociétés, qui se bornent à en faire l'avance tous les trois mois pour le compte des porteurs de titres, qu'il était juste de les exonérer de cet impôt pour la période pendant laquelle — du fait de l'occupation — elles n'ont pas fait de bénéfices. Ne payant pas de dividendes, elles ne peuvent, à vrai dire, récupérer l'impôt avancé qui resterait alors entièrement à leur charge : il semble, en effet, difficile de récupérer sur le premier dividende mis en paiement toutes les taxes de transmission payées pendant les années improductives, on risquerait ainsi de faire supporter par les porteurs actuels des taxes afférentes à des

années où ils n'étaient pas propriétaires des titres.

Le fait de la dépréciation qu'a pu subir la valeur du fait de la guerre ne vient qu'atténuer ce résultat, sans l'effacer ; le total des taxes acquittées par la société sera moindre, mais il n'en restera pas moins à sa charge.

L'exemption constitue évidemment une faveur en ce sens que, comme le titre a constamment conservé une certaine valeur réelle, et que c'est cette valeur réelle que vise la taxe de transmission, le porteur devrait en être redevable. Étant donné, toutefois, le mode de perception de cette taxe, ce serait une grave injustice à l'égard des sociétés sinistrées que de leur faire supporter un impôt qui devrait être justement supporté par des porteurs qui n'appartiennent pas forcément aux régions envahies.

Cette exemption procède de la même idée qui a institué l'article 24 de la loi du 5 juin 1850, dispensant du paiement de la taxe d'abonnement au timbre les sociétés qui, faute de bénéfices, n'ont pas distribué de dividendes pendant les deux années qui précèdent.

e) Imputations de certains paiements déjà effectués.

Aux termes du 4^e alinéa de l'article 3, les versements qui auraient déjà été effectués à l'Administra-

tion de l'Enregistrement, pour le paiement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et de la taxe de transmission, dans les cas où l'exonération est accordée, seront reportés au crédit des sociétés en cause, à valoir sur des recouvrements ultérieurs.

D. — La prescription des coupons et la prorogation d'échéance jusqu'au 1^{er} janvier 1922.

L'article 2277 du Code civil a introduit dans la législation le principe de la prescription quinquennale pour tous les intérêts et dividendes afférents aux valeurs mobilières, quand le paiement n'en est pas réclamé par les ayants-droit. Jusqu'à la loi du 25 juin 1920 et le décret du 14 mai 1921, rendu pour son application, c'était la société ou l'établissement émetteur de l'action ou de l'obligation qui bénéficiait de la prescription ; l'article 111 de la loi du 25 juin attribue désormais à l'Etat (1) le bénéfice de la prescription ; toutefois tombent seuls dans les caisses du Trésor les coupons dont la prescription s'est produite postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 25 juin.

(1) Cette disposition de la loi du 25 juin 1920 (art. 111) est d'ailleurs conforme à l'esprit de l'article 539 du Code civil ainsi conçu : « Tous les biens vacants et sans maître et ceux des personnes qui décèdent sans héritiers, ou dont les successions sont abandonnées, appartiennent au domaine public. »

Il est certain que si l'on avait appliqué le droit commun aux porteurs de titres des régions envahies, ces derniers auraient été gravement lésés ; on ne peut méconnaître qu'ils se sont trouvés en réalité dans l'impossibilité absolue de prendre, au cours des hostilités, des mesures en vue d'interrompre la prescription.

La loi du 16 juillet 1921 s'est proposé de régler, en ses articles 7 et 8, ce qui a trait à la prescription des coupons.

En ce qui concerne, en premier lieu, les valeurs appartenant, avant le 1^{er} août 1914, aux habitants des régions occupées, demeurés dans ces territoires pendant l'occupation, ou qui, eux-mêmes évacués, ont été contraints d'y laisser leurs valeurs, la prescription des coupons, intérêts et dividendes, non prescrits au 1^{er} août 1914, mais qui le seraient, d'après les dispositions en vigueur, avant le 1^{er} janvier 1922, ne sera-acquise qu'à la date du 1^{er} janvier 1922 (art. 7, alinéa 1).

Le même délai de prorogation s'applique aux valeurs dépendant de successions dans lesquelles ces mêmes personnes sont intéressées (art. 7, al. 2).

La preuve de ces faits est établie, soit au moyen d'un acte de notoriété, délivré sans frais par le juge de paix du domicile des demandeurs, soit au moyen d'un acte de notoriété après décès, ou d'un extrait

d'intitulé d'inventaire dressé par un notaire (1) (art. 7, al. 2).

L'article 8 a prévu le cas des personnes n'habitant pas les régions envahies et a décidé (al. 1) que « *quel que soit le domicile de l'ayant droit* » les détenteurs de coupons, intérêts et dividendes de valeurs mobilières émises par les départements, communes et toutes sociétés et collectivités qui avaient, pendant la durée de l'occupation, *leur siège ou leur principal établissement dans les régions envahies par l'ennemi*, bénéficient également de la prorogation du délai de la prescription, jusqu'au 1^{er} janvier 1922.

L'alinéa 2 de l'article 8 accorde la même faveur aux détenteurs de coupons, intérêts ou dividendes, qui, bien que non domiciliés, ou non résidant en région envahie, justifieront n'avoir pu encaisser, pendant et par suite de l'occupation, le montant des coupons de leurs valeurs mobilières déposées dans les banques ou au domicile de particuliers situés sur le territoire envahi par l'ennemi.

Le demandeur devra justifier du dépôt au moyen soit d'un récépissé délivré par la banque, soit d'un acte de dépôt, soit de toute autre pièce jugée équivalente par le juge de paix du lieu de son domicile.

(1) Cette dernière disposition a été insérée dans le texte, au Sénat, sur l'intervention de M. Gouge.

En résumé, il résulte des dispositions de la loi que les porteurs de coupons bénéficient des avantages prévus aux articles 7 et 8, soit en raison de leur résidence ou de leur domicile, soit en raison du lieu où demeurent déposés leurs titres, soit enfin en considération de la situation de l'établissement ou du siège de la société, débiteurs des coupons. Nous remarquerons que le texte ne mentionne pas « les régions sinistrées sur la ligne de feu », les sociétés ou établissements se trouvant dans ce cas paraissent exclus des avantages prévus par la loi.

Il convient de rappeler ici que M. Gouge, sénateur (1), avait proposé d'introduire dans le projet une disposition qui aurait permis de prolonger le délai durant lequel les sinistrés des territoires envahis devaient régulariser l'opposition exigée par la loi du 4 avril 1915, pour les titres et valeurs dont ils se seraient trouvés dépossédés. Cette proposition n'a pas été adoptée.

Signalons enfin qu'à la séance tenue le 21 juin au Sénat, s'est posée une question intéressante.

M. Charpentier signala la situation dans laquelle allaient se trouver les maires de certaines localités

(1) Avis rédigé au nom de la Commission des régions libérées et déposé au Sénat à la date du 30 décembre 1920.

qui, pour se libérer de contributions de guerre imposées par l'ennemi, avaient dû emprunter à leurs administrés des valeurs de bourse qu'ils avaient confiées à des établissements financiers étrangers, lesquels, en échange, leur avaient remis l'argent exigé des Allemands. M. Charpentier cita, à cette occasion, le cas de la Banque Internationale de Luxembourg, demeurée détentrice des valeurs que la ville de Sedan ainsi qu'un certain nombre de communes ardennaises lui avaient remises en dépôt. La question se posait donc de savoir si, lors de la restitution des titres, les propriétaires des valeurs prêtées allaient, du fait de la prescription intervenue, voir leurs coupons frappés de forclusion et se trouver dans l'impossibilité d'encaisser le montant des coupons échus.

M. Conte, commissaire du gouvernement, répondit à M. Charpentier (1) en ces termes : « Nous ne pouvons fixer de date pour tous les cas d'espèce semblables à celui que vous voulez bien signaler ; mais vous pouvez être assuré, monsieur le sénateur, que l'Administration les examinera avec le plus large esprit de bienveillance, et que, dans celui qui vous préoccupe, elle n'excipera pas de la prescription. »

(1) *J. off.*, séance du Sénat du 21 juin 1921, p. 1417.

Cette manière de voir fut d'ailleurs immédiatement confirmée par le rapporteur général de la Commission des finances qui déclara qu'on devait considérer qu'il y avait cas de force majeure et que la prescription était interrompue.

CONCLUSION

Sans méconnaître que la loi du 16 juillet 1921 ait apporté quelque clarté dans une situation demeurée si longtemps confuse, et sans nier qu'elle ait enfin consacré, au prix d'un effort parlementaire réel, de sérieux avantages en faveur des populations sinistrées, il est permis cependant, si l'on mesure tout le chemin parcouru depuis l'armistice, d'exprimer à nouveau ici, dans ces dernières considérations, quelque regret qu'une question pressante entre toutes, et dont la solution relevait tout naturellement de l'équité et de la seule raison, ait fait l'objet, tant au Sénat qu'à la Chambre, de discussions et de travaux d'élaboration qui ont duré près de trois années.

Nous avons vu quelle était la situation particulièrement pénible dans laquelle se trouvaient les régions dévastées lors du recul de l'envahisseur ; pourquoi faut-il que, malgré les ruines accumulées, la joie de la délivrance se soit heurtée, presque dès les premiers jours, à l'implacable rigueur du fisc et à ces mille petites vexations dont le souvenir, il faut bien

le dire, n'apparaît pas encore prêt de s'éteindre au cœur des populations sinistrées.

Est-il besoin de rappeler que si des mesures exceptionnelles ont été adoptées, çà et là, avant le vote de la loi récente, elles furent si parcimonieusement dispensées, et leur application sujette, de la part de l'Administration, à tant d'interprétations restrictives, qu'à peine ont-elles, semble-t-il, laissé subsister une trace très profonde et fourni aux intéressés l'occasion de se féliciter, sans arrière-pensée, des premiers résultats obtenus.

Si nous nous souvenons enfin que les contribuables des régions dévastées sont restés sous la menace du droit commun fiscal applicable à toute la France, et ont pu craindre un long moment de se voir imposer un effort des plus lourds, il n'apparaîtra pas hors de propos que nous ayons rappelé à nouveau ici, avec quelque insistance, les observations que nous a suggérées, presque à chaque pas au cours de notre travail, la situation difficile dans laquelle ils se sont constamment débattus.

Quoi qu'il en soit il nous appartient d'émettre aujourd'hui une appréciation d'ensemble sur la législation nouvelle. Nous avons vu, au cours du commentaire de la loi, qu'elle soulevait dès à présent de grosses critiques, qu'elle contenait de sérieuses lacunes.

Il est certain, pour citer des exemples typiques, que les exonérations qu'elle apporte en matière d'impôt pour les années 1922 et 1923 sont réellement insuffisantes ; il est regrettable d'autre part que la thèse du gouvernement relative à l'exonération des impôts de 1919 ait été admise ; il eût été enfin d'intérêt majeur que les deux assemblées aient pu se mettre d'accord sur les bases d'évaluation des immeubles sinistrés pour lesquels seront à payer des droits de mutation.

A côté de ces critiques principales qui ont fait l'objet d'un examen de détail, il est un gros reproche que l'on peut faire à l'œuvre du législateur, *c'est de n'avoir pas réuni dans un même texte, dans une charte unique et spéciale, la solution de toutes les questions qui intéressaient les contribuables des régions libérées*. Une nouvelle fois on a fait une œuvre imparfaite. Les dispositions relatives à l'imputation sur indemnités de dommages de guerre n'auraient-elles pas dû par exemple être incorporées au nouveau texte et précisées en leur application ? D'une manière générale, n'aurait-il pas été indispensable de donner sur certains points controversés, tels que ce qui a trait à la déclaration globale des revenus de 1919 et 1920, toutes indications de nature à ne laisser place à aucune équivoque ; n'aurait-il pas été utile en un mot, sous forme de propositions claires, de

résoudre les points susceptibles d'entraîner plus tard d'inévitables et irritantes discussions ?

A la vérité, mises à part les critiques générales que nous avons formulées, c'est l'avenir qui dira surtout ce que vaut vraiment la loi ; son application même et les difficultés qu'elle pourra soulever nous éclaireront seulement sur la valeur réelle des satisfactions qu'elle apporte. Nous ne pouvons, en tous cas, nous défendre d'exprimer ici la crainte que l'autorité administrative tente à nouveau, par des interprétations abusives, de porter atteinte à la fois à son esprit et à la portée des dispositions qu'elle contient. Peut-être nous accusera-t-on d'un pessimisme exagéré. Loin de nous la pensée de méconnaître qu'un effort sérieux a été fait, mais il faut bien convenir que les habitants des régions libérées ont pu conserver une certaine appréhension au souvenir des méthodes employées jusqu'ici par l'Administration des finances.

La tâche qui reste à accomplir, et à laquelle ne manqueront pas de s'employer les représentants des régions libérées, pourra leur réserver de nouvelles difficultés à vaincre, de nouvelles luttes à soutenir. Nous souhaitons que, le cas échéant, leur voix soit entendue. Que l'on sache bien, surtout, que les revendications formulées par les contribuables des régions libérées n'ont pas pour objet d'obtenir des

avantages qui ne seraient pas uniquement fondés sur ce qui est la justice même. Ainsi que le disait M.le lieutenant-colonel Plichon, le 24 juin 1921, à la tribune du Sénat, interprétant ainsi leurs aspirations :

« Nous ne sommes pas des mendiants ; nous ne
« demandons qu'une chose, c'est de rentrer le plus
« rapidement possible dans l'égalité fiscale. »

Vu :

Le Doyen,

F. LARNAUDE.

Vu :

Le Président,

J. HÏTIER.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

SOREL.

ANNEXE

Loi du 16 juillet 1921.

(Loi relative à l'établissement d'un régime transitoire pour la perception des impôts dans les régions libérées.)

ART. 1^{er}. — Les administrations des douanes et des contributions indirectes ne poursuivront pas, dans les régions qui ont été envahies ou qui ont été situées sur la ligne de feu, le recouvrement des impôts et redevances exigibles pendant la période d'occupation, même si le fait générateur desdits impôts a été déclaré par le contribuable. Si ce fait générateur a été constaté par les agents de l'administration, les impôts seront dus si l'administration établit que les matières imposables ont été livrées à la consommation en comprenant dans les prix de vente les droits dus au Trésor.

ART. 2. — Il est accordé à compter de la promulgation de la présente loi :

1° Un délai de dix-huit mois pour déclarer les

successions qui se sont ouvertes entre le 1^{er} février 1914 et le 24 octobre 1919 inclusivement sur le territoire des communes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu.

Pour les successions ouvertes au cours de la période commençant le 24 octobre 1919 et finissant un an après la date de la promulgation de la présente loi, le délai de déclaration est fixé à dix-huit mois à compter de la promulgation ;

2° Un délai de six mois pour déclarer les biens meubles corporels, immeubles ou fonds de commerce situés sur les mêmes territoires et les valeurs mobilières y déposées et faisant partie de successions qui se sont ouvertes partout ailleurs entre le 1^{er} février 1914 et la date de la promulgation de la présente loi ;

3° Un délai de six mois pour déclarer les valeurs mobilières déposées en Belgique et faisant partie de successions régies par la loi française qui se sont ouvertes en dehors des régions envahies entre le 1^{er} février 1914 et la date de la promulgation de la présente loi ;

4° Un délai de six mois pour soumettre aux formalités du timbre et de l'enregistrement les actes authentiques ou sous seing privé, pièces et documents quelconques, qui n'ont pu être soumis à ces formalités dans les mêmes territoires entre le 1^{er} août 1914 et la date de la promulgation de la présente loi,

Toutefois les écrits sous signatures privées rédigés sur le territoire des communes envahies ou situées sur la ligne de feu pendant la période comprise entre le 2 août 1914 et le 11 novembre 1918 et constatant soit des quittances de sommes d'argent, soit des reçus ou décharges d'objets, titres ou valeurs sont exonérés de l'impôt du timbre exigible en vertu des articles 18 et suivants de la loi du 23 août 1871, 28 de la loi du 15 juillet 1914 et 19 à 22 de la loi du 31 décembre 1917, et qui n'aurait pas été acquitté antérieurement à la promulgation de la présente loi ;

5° Un délai de six mois pour déclarer les mutations de propriété, d'usufruit ou de jouissance entre vifs, à titre onéreux ou à titre gratuit, survenues du 1^{er} mai 1914 à la date de la promulgation de la présente loi et ayant pour objet des immeubles ou des fonds de commerce situés dans les communes sus-visées ;

6° Un délai d'une année pour le règlement par les sociétés, compagnies, entreprises, départements, communes et établissements publics ayant leur siège sur les mêmes territoires, des taxes de timbre et de transmission venues à échéance entre le 1^{er} août 1914 et la date de la promulgation de la présente loi, sous réserve des dispositions des articles ci-après.

ART. 3. — L'administration de l'enregistrement est autorisée à ne pas poursuivre le recouvrement

de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers qui serait dû dans les mêmes territoires, par application des lois des 29 juin 1872, 29 mars 1914 et 31 juillet 1917, pendant la période comprise entre le 2 août 1914 inclus et le 31 décembre 1918 inclus, et qui n'aura pas été acquitté ou retenu par les personnes légalement tenues de cette obligation, ainsi que de tout impôt qui n'aura pas été acquitté ou retenu et dont le fait générateur s'étant produit sur lesdits territoires et durant ladite période ne subsistait plus à la date du 1^{er} janvier 1919.

Par dérogation aux articles 11 de la loi du 30 décembre 1916 et 50 de la loi du 25 juin 1920, la taxe sur le revenu n'est exigible qu'au tarif de 4 0/0 sur les dividendes distribués postérieurement au 1^{er} janvier 1919 par les sociétés dont le siège social ou le principal établissement s'est trouvé dans les mêmes territoires, lorsque ces dividendes s'appliquent à des exercices pour lesquels la répartition aurait dû, en vertu des statuts sociaux, être normalement opérée antérieurement au 1^{er} janvier 1917. Il en sera de même en ce qui concerne la taxe relative aux intérêts payables aux obligataires ou créanciers.

Les sociétés se trouvant dans les conditions ci-dessus seront dispensées du paiement de la taxe de transmission sur les titres au porteur pour la durée pendant laquelle, du fait de l'occupation, elles n'ont

pas fait de bénéfices permettant la distribution d'un dividende et cela jusqu'à la date de la promulgation de la présente loi.

Les versements qui auraient déjà été effectués à l'administration de l'enregistrement pour le paiement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et de la taxe de transmission, dans les cas prévus par le présent article, seront reportés au crédit des sociétés susvisées, à valoir sur des recouvrements ultérieurs.

ART. 4. — Les comptables du Trésor ne poursuivront pas le recouvrement des contributions directes (principal et centimes additionnels départementaux et communaux), des taxes assimilées et des impositions spéciales pour bourses et chambres de commerce qui resteront dues pour l'année 1914. Les sommes versées depuis le 11 novembre 1918 seront appliquées aux rôles postérieurs.

Il ne sera dû, pour l'année 1919, aucun impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sur les bénéfices de l'exploitation agricole, sur les traitements et salaires, sur les pensions et rentes viagères et sur les bénéfices des professions non commerciales, non plus que sur le revenu global.

Par mesure transitoire, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les traitements et salaires, les pensions et rentes viagères et

sur les bénéfices des professions non commerciales dus au titre des années 1920 à 1923 seront établis en majorant de 100 0/0 pour 1920, de 75 0/0 pour 1921, de 50 0/0 pour 1922 et de 25 0/0 pour 1923 le montant des exemptions totales ainsi que les limites des déductions partielles applicables pour le calcul de l'impôt.

En ce qui concerne l'établissement de l'impôt général sur le revenu pour les mêmes années, les déductions autorisées par l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920, ainsi que la fraction du revenu qui, défalcation faite de ces déductions, est totalement exonérée de l'impôt, seront, pour chacune desdites années, respectivement majorées dans les mêmes proportions.

L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole restera fixé conformément aux dispositions de l'article 2 de la loi du 25 juin 1920 pour les terrains qui y sont visés et conformément aux règles des paragraphes précédents pour les autres terrains.

En ce qui concerne les terrains de la zone dévastée délimités par l'arrêté du 12 août 1919 portant ou ayant porté des récoltes depuis leur remise en culture, les coefficients applicables à la valeur locative pour la détermination du bénéfice agricole devant servir de base à l'impôt dû au titre des années 1921

à 1923 seront établis en réduisant de 75 0/0 pour 1921, de 50 0/0 pour 1922 et de 25 0/0 pour 1923 les coefficients fixés pour les régions auxquelles appartiennent ces terrains.

Les contribuables auront la faculté de faire une déclaration globale de leurs revenus et bénéfices de 1919 et de ceux de 1920.

Sont exclus toutefois du bénéfice des dispositions du paragraphe 2 et des majorations prévues aux troisième et quatrième paragraphes du présent article les contribuables qui, pour une période quelconque d'imposition, auront été soumis à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

En sont également exclus les contribuables ou leurs ayants droit qui n'étaient pas avant la guerre domiciliés dans les régions qui ont été occupées par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu. Sous réserve de l'application des délais spéciaux fixés par les articles qui précèdent, sont prorogés jusqu'à l'expiration du troisième mois qui suivra la promulgation de la présente loi les délais supplémentaires accordés par les lois fiscales pour toutes les déclarations autres que celles relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires lorsqu'elles doivent être faites par les contribuables des régions qui ont subi l'occupation ennemie.

ART. 5. — Pour la fixation du bénéfice normal d'avant-guerre, ainsi que pour celle des capitaux

employés dans leur entreprise d'avant-guerre, en vue de l'application de la loi du 1^{er} juillet 1916, les patentés des pays envahis ou dévastés dont les livres et les papiers ont, en tout ou en partie, disparu pourront avoir recours à tous moyens de preuve.

S'il leur est impossible d'établir le produit net même d'un seul des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914, le bénéfice normal pourra être calculé sur le chiffre d'affaires multiplié par le coefficient moyen servant à la détermination de l'impôt cédulaire ou par l'intérêt à 6 0/0 (8 0/0 à partir du 1^{er} janvier 1917) des capitaux employés dans l'entreprise d'avant-guerre.

ART. 6. — Pour l'application de la présente loi, le territoire des communes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu sera déterminé par un décret rendu après avis de commissions spéciales réunies à cet effet dans chacun des départements envahis et comprenant les membres de la commission départementale et au moins deux maires par arrondissement sinistré.

ART. 7. — Par dérogation aux articles 2 du décret du 10 août 1914, 3 de la loi du 4 juillet 1915 et 111 de la loi du 25 juin 1920, la prescription de coupons, intérêts et dividendes non prescrits au 1^{er} août 1914 mais qui le seraient, d'après les dispositions en vigueur avant le 1^{er} janvier 1922, ne sera acquise qu'à

ladite date du 1^{er} janvier 1922 pour toutes les valeurs mobilières appartenant, avant le 1^{er} août 1915, aux habitants des régions occupées qui sont demeurés dans ces régions pendant l'occupation ou qui, eux-mêmes évacués, ont été contraints d'y laisser leurs valeurs.

Le même délai de prorogation s'appliquera aux valeurs dépendant de successions dans lesquelles ces mêmes personnes sont intéressées.

La preuve de ces faits sera établie, soit au moyen d'un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile des demandeurs, soit au moyen d'un acte de notoriété après décès, ou d'un extrait d'intitulé d'inventaire dressé par un notaire.

ART. 8. — Bénéficieront également de la prorogation du délai de la prescription jusqu'au 1^{er} janvier 1922, quel que soit le domicile de l'ayant droit, les détenteurs de coupons, intérêts et dividendes de valeurs mobilières émises par les départements, communes et toutes sociétés ou collectivités qui avaient pendant la durée de l'occupation leur siège ou leur principal établissement dans les régions envahies par l'ennemi.

Bénéficieront également de la même prorogation les détenteurs de coupons, intérêts ou dividendes qui, bien que non domiciliés ou non résidant en région envahie, justifieront n'avoir pu encaisser, pen-

dant et par suite de l'occupation, le montant des coupons de leurs valeurs mobilières déposées dans les banques ou au domicile de particuliers situés sur le territoire envahi par l'ennemi.

Le demandeur devra justifier du dépôt au moyen soit d'un récépissé délivré par la banque, soit d'un acte de dépôt, soit de toute autre pièce jugée équivalente par le juge de paix du lieu de son domicile.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
AVANT-PROPOS	4
CHAPITRE PREMIER. — Nécessité de mesures fiscales spéciales dans les régions ayant subi l'invasion ennemie	
	5
CHAPITRE II. — Le régime fiscal applicable à toute la France à la fin de juin 1920	
	19
§ 1. — <i>Impôt foncier des propriétés bâties et non bâties</i> . .	21
§ 2. — <i>Impôt sur le revenu des valeurs mobilières</i>	23
§ 3. — <i>Impôt général sur le revenu</i>	25
§ 4. — <i>Impôt sur les bénéfices de guerre</i>	29
§ 5. — <i>Impôts cédulaires</i>	34
A. — Bénéfices industriels et commerciaux	34
B. — Bénéfices de l'exploitation agricole	39
C. — Traitements publics et privés, indemnités et émoluments, pensions et rentes viagères . .	40
D. — Bénéfices des professions non commerciales .	43
E. — Revenus des créances, dépôts et cautionne- ments	44
§ 6. — <i>Centimes départementaux et communaux</i>	45
§ 7. — <i>Taxe sur les paiements et taxe de luxe</i>	50
§ 8. — <i>La taxe successorale et les droits de mutation</i> . .	60
§ 9. — <i>L'impôt sur le chiffre d'affaires</i>	62
CHAPITRE III. — Mesures fiscales exceptionnelles prises avant le vote de la loi du 16 juillet 1921 en faveur des régions libérées	
	80
§ 1. — <i>L'article 46 de la loi du 17 avril 1919 sur la répa- ration des dommages de guerre</i>	82

§ 2. — <i>Tempéraments au droit commun apportés par les lois</i> <i>du 1^{er} juillet 1916 et du 25 juin 1920</i>	111
§ 3. — <i>Délais</i>	124

CHAPITRE IV. — *La loi du 16 juillet 1921 sur le*
régime fiscal des régions libérées.

A. — <i>Historique du projet de loi</i>	135
B. — <i>Bénéficiaires de la loi et contribuables exclus</i> <i>de ses dispositions</i>	138
C. — <i>But de la loi.</i>	142

CHAPITRE V. — *Exposé critique et commentaire de*
la loi du 16 juillet 1921 relative à l'établissement
d'un régime transitoire pour la perception des
impôts dans les régions libérées.

§ 1. — <i>Impôts directs existant avant la guerre.</i>	145
A. — <i>Régime pour l'année 1914</i>	146
B. — <i>Régime des anciens impôts directs de 1915 à</i> <i>1918</i>	149
C. — <i>Régime applicable aux anciens impôts directs,</i> <i>à partir du 1^{er} janvier 1919.</i>	149

§ 2. — <i>Impôts sur les revenus</i>	150
A. — <i>Régime applicable aux revenus des années</i> <i>1915 à 1918 inclus</i>	150
B. — <i>Régime applicable à l'année 1919</i>	151
C. — <i>La question des impôts de 1919 et la faculté de</i> <i>bloquer en une seule déclaration les revenus</i> <i>et bénéfices de 1919 et 1920.</i>	152
D. — <i>Régime applicable aux années 1920 à 1923 (Re-</i> <i>venus de 1919 à 1922).</i>	160

1^{re} Catégorie de revenus.

a) <i>Impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et</i> <i>commerciaux.</i>	162
b) <i>Impôts sur les traitements et salaires</i>	165
c) <i>Impôts sur les pensions et rentes viagères</i>	167
d) <i>Impôt sur les bénéfices des professions non</i> <i>commerciales</i>	168

2^e Catégorie de revenus.

Impôt général sur le revenu	169
---------------------------------------	-----

3^e Catégorie de revenus.

Impôt sur les bénéfices agricoles	172
---	-----

E. — Délais supplémentaires accordés par la loi en matière de déclarations relatives aux impôts sur les revenus.	176
--	-----

§ 3. — Contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.	178
--	-----

§ 4. — Dispositions relatives aux droits de douane et aux contributions indirectes	182
---	-----

§ 5. — Enregistrement et timbre	184
---	-----

A. — La question de l'évaluation à attribuer aux biens détruits ou endommagés par le fait de la guerre	184
--	-----

B. — Prorogation des délais de déclaration	195
--	-----

a) Successions.	195
-------------------------	-----

b) Timbre et enregistrement	197
---------------------------------------	-----

c) Mutations de propriété, d'usufruit ou de jouis- sance entre vifs	198
--	-----

d) Taxes de timbre et de transmission dues par les sociétés et établissements divers.	198
--	-----

C. — Exonérations.	198
----------------------------	-----

a) Droits de timbre et d'enregistrement	199
---	-----

b) Exonération d'impôts.	199
----------------------------------	-----

c) Exonération sur le taux de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers	201
---	-----

d) Sociétés n'ayant pas fait de bénéfices permet- tant la distribution d'un dividende	204
--	-----

e) Imputation de certains paiements déjà effectués. .	206
---	-----

D. — La prescription des coupons et la prorogation d'échéance jusqu'au 1 ^{er} janvier 1922	207
--	-----

CONCLUSION	213
----------------------	-----

Annexe.

Texte de la loi du 16 juillet 1921	219
--	-----

ÉTABLISSEMENTS ANDRÉ BRULLIARD, SAINT-DIZIER.

